UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

TESIS DOCTORAL

Las autoliquidaciones tributarias

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Gilma Argentina Agurcia Valencia

DIRECTOR:

Antonio Cayon Galiardo

Madrid, 2015

LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

Tesis doctoral presentada por
Gilma Argentina AGURCIA VALENCIA
-Director Dr.Antonio CAYON GALIARDO
Año Académico 1985-86.

INDICE POR CAPITULOS

LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

		Pág.
Introducción		XV
I.-	Evolución Histórica del Derecho Tributario	1
II.-	El Procedimiento de Gestión Tributaria	77
III.-	Las Autoliquidaciones Tributarias	129
IV.-	Análisis Jurídico del Problema: la Autoliquidación como Deber y la Autoliquidación como Acto	186
V.-	La Autoliquidación en el Derecho Tributario Hondureño	257
Conclusiones		315
Bibliografía Consultada		325
Apéndice		344

INDICE GENERAL

Págs.

INDICE GENERAL..... II

INTRODUCCION..... XV

A.- Justificación de la elección del tema..... XV

B.- Explicación de la estructura del trabajo..... XVII

CAPITULO I

EVOLUCION HISTORIA DEL DERECHO TRIBUTARIO

A.- El tributo como relación de poder..... 2

B.- Tendencia doctrinal a centrar los estudios en el Derecho tributario material prescindiendo de la parte formal o procedimental del Derecho tributario..... 6

1.- La Ordenanza tributaria alemana de 1919..... 7

a) Ernst Blumenstein. Evolución de la relación tributaria como relación de poder a su consideración como relación jurídica..... 9

a.1.- Concepto de impuesto..... 9

a.2.- Distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal. 10

a.3.- Contenido de la relación jurídica tributaria..... 11

b) Hans Nawiasky. Relaciones jurídicas tributarias fundamentales..... 12

Pág.

b.1.- Relación jurídica tributaria obligacional..... 13

b.2.- Relaciones jurídicas concéntricas.... 13

b.3.- Deberes de colaboración..... 14

b.4.- Distinción entre impuestos sujetos a liquidación individual e impuestos no sujetos a liquidación. Crítica a la Ordenanza tributaria..... 15

c) Albert Hensel. Fortalecimiento de la distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario administrativo..... 17

c.1.- Distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario administrativo..... 17

c.2.- Contenido del Derecho tributario administrativo y subordinado al Derecho material..... 18

2.- Movimiento de enlace de la doctrina italiana con la germana..... 19

a) Achille Donato Giannini. Teoría de la relación jurídico tributaria compleja..... 21

a.1.- Acepción amplia de la relación jurídico tributaria..... 21

a.2.- Contenido de la relación jurídico-impositiva compleja..... 22

Pág.

b) Antonio Berliri, Atención a los aspectos administrativos del tributo..... 23

b.1.- Acepción estricta de la relación jurídica tributaria..... 24

b.2.- Tesis sobre el nacimiento de la relación jurídica y la obligación tributaria..... 25

c) Impuestos con liquidación e impuestos sin liquidación..... 26

c.1.- Planteamiento de Achille Donato Giannini..... 26

c.2.- Planteamiento de Antonio Berliri..... 28

C.- Crisis de la doctrina centrada en la obligación tributaria y en la relación jurídica compleja. Traslado de la atención hacia los aspectos procedimentales del tributo..... 30

1.- Tesis dinámicas o procedimentales (potenciación de los conceptos de función, potestad, procedimiento, etc.)..... 31

a) Renato Alessi. Tesis de la función tributaria..... 31

a.1.-Definición de Derecho tributario..... 31

a.2.- Consideración de la potestad tributaria en el plano abstracto y en el plano concreto..... 32

Pág.

a.3.- Existencia de una obligación sustancial y de deberes jurídicos de carácter secundario e instrumental..... 33

a.4.- Desarrollo de la función tributaria..... 34

b) Gian Antonio Micheli. Tesis de la potestad de imposición..... 35

b.1.- Distinción entre potestad tributaria y potestad de imposición..... 35

b.2.- Distinción entre potestad de imposición y potestad de crédito subjetivo..... 36

c) Federico Maffezzoni. El procedimiento tributario como instituto de derecho sustancial..... 37

c.1.- Examen de las situaciones jurídicas subjetivas creadas por las normas impositivas..... 37

c.2.- Sustitución del término relación jurídica tributaria por el de procedimiento de imposición..... 38

c.3.- Tesis del valor constitutivo del procedimiento..... 39

2.- La influencia en la doctrina española de las tesis dinámicas..... 39

a) Matías Cortés Dominguez. Relevancia del cambio de eje del Derecho tributario de un Derecho del hecho imponible a un Derecho de la liquidación del tributo..... 40

Pág.

b) José Luis Pérez de Ayala. Conexión entre la obligación tributaria y el procedimiento de gestión..... 41

c) Eusebio González García. Procedimiento de imposición..... 43

d) Alvaro Rodriguez Bereijo. Enfoque dinámico como coadyuvante a la instauración de la justicia tributaria..... 44

e) Francisco Escribano López. Fecundidad de la doctrina dinámica para el desarrollo del Derecho tributario..... 45

f) Alfonso Rodríguez Sainz. Reservas a la construcción del Derecho tributario en torno a la categoría del procedimiento impositivo.. 46

D.- Posición actual de la doctrina..... 47

1.- Alemania. Ordenanza tributaria de 1977..... 47

2.- Fernando Sáinz de Bujanda. Propuesta de una visión actualizada e integradora del Derecho tributario..... 50

a) Primacía en la organización sistemática y dogmática del Derecho tributario de la teoría de la obligación tributaria..... 51

b) Fundamento legal de las potestades administrativas y título de legitimación para el ejercicio de las mismas..... 52

c) Distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal..... 53

Pág.

E.- Transformación del sistema tributario..... 54

1.- La falta de colaboración entre la Administración y los contribuyentes..... 54

a) La tributación por impuestos reales o de producto..... 56

b) La personalización del sistema tributario.... 61

2.- Necesidad de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión. La autoliquidación..... 64

3.- Pago de tributos mediante efectos timbrados.... 65.

CAPITULO II

EL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA

A.- La liquidación..... 78

1.- Concepto..... 80

2.- La autoliquidación..... 82

B.- El procedimiento "normal" de liquidación..... 85

1.- Modalidades de iniciación del procedimiento..... 87

2.- Iniciación por declaración..... 89

a) Concepto de declaración tributaria..... 90

a.1.- Definición legal..... 90

a.2.- Concepto doctrinal..... 91

b) Efectos jurídicos de las declaraciones..... 93

c) Naturaleza jurídica..... 94

Pág.

d) La declaración complementaria..... 98

d.1.- Concepto..... 98

d.2.- Admisibilidad..... 100

d.3.- Efectos..... 102

3.- Liquidaciones provisionales y definitivas..... 104

4.- La liquidación provisional..... 105

5.- La comprobación..... 107

a) La actuación inspectora..... 107

b) Liquidación por la Inspección..... 112

6.- Las Liquidaciones definitivas..... 117

CAPITULO III

LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

A.- La implantación del sistema de autoliquidación..... 130

1.- La colaboración social de los contribuyentes. Las evaluaciones globales y los convenios..... 132

2.- La Reforma tributaria de 1964..... 137

a) La Ley General Tributaria de 1963. Artículo 10, k)..... 138

b) La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964. Efectos de la Reforma en los Impuestos sujetos a autoliquidación..... 139

b.1.- Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas..... 140

Pág.

b.2.- Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero y Decreto 638/1970, de 5 de marzo..... 140

b.2.1.- Contribución Territorial Rústica y Pecuaria..... 141

b.2.2.- Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal..... 142

b.2.3.- Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (Impuesto Industrial)..... 143

b.2.4.- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas..... 143

b.2.5.- Impuesto sobre el Lujo..... 145

3.- Autoliquidación del contribuyente y autoliquidación del sustituto..... 146

B.- Extensión actual de las autoliquidaciones. La Reforma de 1978..... 149

1.- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas..... 151

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 152

3.- Impuesto sobre Sociedades..... 153

4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..... 154

5.- Impuesto sobre el Valor Añadido..... 155

C.- Naturaleza jurídica de la autoliquidación..... 156

1.- Tesis que exigen la existencia de un acto administrativo de liquidación..... 156

Pág.

2.- Tesis del acto administrativo tácito o presunto..... 159

3.- Tesis que identifica la autoliquidación a un acto administrativo realizado por un particular por delegación de la Administración..... 164

4.- Tesis del deber tributario de colaboración... 167

D.- Jurisprudencia en torno a la autoliquidación.... 170

1.- Tribunal Supremo..... 170

a) Jurisprudencia tradicional..... 171

a.1.- Sentencia de 27 de febrero de 1975... 171

a.2.- Sentencia de 16 de junio de 1977..... 171

b) Nuevo criterio..... 173

b.1.- Sentencia de 24 de junio de 1978..... 173

b.2.- Sentencia de 21 de marzo de 1979..... 173

b.3.- Sentencia de 14 de marzo de 1984..... 174

b.4.- Sentencia de 1 de octubre de 1984.... 176

2.- Tribunal Económico Administrativo Central.... 177

a) Resoluciones de 18 de enero de 1979, 28 de mayo de 1981 y 30 de noviembre de 1982..... 177

b) Resolución de 3 de noviembre de 1984..... 179

CAPITULO IV

ANALISIS JURIDICO DEL PROBLEMA: LA AUTOLIQUIDACION COMO DEBER Y LA AUTOLIQUIDACION COMO ACTO.

A.- La autoliquidación como deber..... 187

Pág.

1.- Fundamento legal..... 188

2.- Los elementos del deber de autoliquidar..... 197

a) Sujetos..... 198

a.1.- Impuesto Extraordinario sobre la Patrimonio de las Personas Físicas..... 198

a.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..... 198

a.3.- Impuesto sobre Sociedades..... 199

a.4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..... 200

a.5.- Impuesto sobre el Valor Añadido..... 200

a.6.- Consideraciones generales acerca de los sujetos obligados a presentar declaración-autoliquidación..... 201

b) Tiempo y lugar de presentación de las declaraciones-liquidaciones..... 204

b.1.- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas..... 204

b.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..... 205

b.3.- Impuesto sobre Sociedades..... 207

b.4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..... 208

b.5.- Impuesto sobre el Valor Añadido..... 210

c) Forma..... 211

Pág.

3.- Incumplimiento del deber de autoliquidar..... 212

a) Infracciones tributarias..... 213

a.1.- Antes de la Reforma..... 215

a.2.- Después de la Reforma..... 221

b) Recargo de prórroga e intereses de demora.... 224

B.- La autoliquidación como acto..... 228

1.- Contenido de la declaración-liquidación..... 228

a) Datos que constituyen una manifestación de conocimiento..... 229

b) Manifestación de voluntad..... 233

2.- Efectos de la autoliquidación en el procedimiento de gestión..... 234

3.- Error en la autoliquidación..... 236

a) Impugnación de la autoliquidación en la vía económico-administrativa..... 239

b) Rectificación de la autoliquidación..... 245

b.1.- Cuando se trate de errores de Derecho.. 247

b.2.- Cuando se trate de errores de hecho, materiales o aritméticos..... 247

CAPITULO V

LA AUTOLIQUIDACION EN EL DERECHO TRIBUTARIO HONDUREÑO

A.- Información General..... 258

1.- La tributación en Honduras, de 1821 a 1949.... 261

2.- El sistema tributario de Honduras desde 1949.. 263

Pág.

B.- Impuestos sujetos a autoliquidación..... 271

1.- Impuesto sobre Tradición de Inmuebles..... 272

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación..... 274

b) Tiempo y lugar de presentación de la declaración-liquidación..... 275

c) Forma..... 275

2.- Impuesto sobre la Renta..... 275

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación..... 281

b) Fecha de presentación de la declaración y pago del impuesto según propio cómputo..... 281

b.1.- Norma general..... 281

b.2.- Contribuyentes con periodo especial.... 281

b.3.- Contribuyentes no residentes en el país 282

c) Sistemas de pago del Impuesto sobre la Renta. 282

d) Lugar de pago y de presentación de la declaración-liquidación..... 284

e) Forma..... 285

3.- Impuesto sobre Ventas..... 286

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación..... 291

b) Lugar y plazo de presentación de la declaración-liquidación..... 291

c) Forma..... 292

C.- Consideraciones generales sobre la autoliquidación en el procedimiento de gestión tributaria..... 292

Pág.

Conclusiones..... 315

Bibliografía Consultada..... 325

Apéndice..... 344

INTRODUCCION

INTRODUCCION

Justificación de la elección del tema.

La razón de elegir el presente tema como supuesto de investigación de una tesis doctoral, aparece determinada por los profundos cambios sufridos por el procedimiento de liquidación tributaria "al darse acogida a un sistema liquidatorio en que el centro de gravitación no es ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente" (1).

Nos referimos, por supuesto, a la figura jurídica de la llamada autoliquidación, o sea, aquella declaración formulada por el contribuyente en la que éste comunica a la Administración tributaria la realización del hecho imponible, lleva a cabo por si mismo las operaciones de cuantificación (2) del impuesto correspondiente a los hechos declarados e ingresa la deuda así obtenida.

Es conveniente señalar que la figura de la autoliquidación en el Derecho tributario español, como ha señalado Hipólito Rossy (3) tiene su más antigua manifestación en el "más antiguo de nuestros impuestos: el del Timbre del Estado" -hoy Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados- en el que el contribuyente adquiere e inutiliza el efecto timbrado correspondiente al objeto sometido a imposición, sin declaración previa a la Administración. No obstante, lo normal era que el contribuyente únicamente declarase los hechos realizados y que la Administración liquidase el Impuesto correspondiente a estos hechos.

A partir de la Ley General Tributaria que en su artículo 10,k), reconoció la posibilidad de que la ley regulase "la obligación a cargo de las particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria", y desde su implantación en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por medio de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, el sistema de autoliquidación ha ido extendiéndose paulatinamente, hasta el punto de que hoy puede considerarse que se aplica a la práctica totalidad de los impuestos estatales -con dos excepciones importantes: el Impuesto sobre Sucesiones y los impuestos integrados en la Renta de Aduanas-, de tal forma que en la actualidad el Derecho tributario encarga normalmente a los sujetos pasivos la liquidación de los tributos reservando a la Administración la comprobación y, en su caso, la rectificación de sus actuaciones.

Podemos decir así que las fases del procedimiento de liquidación, actualmente, son dos: a) la fase de autoliquidación que corresponde al sujeto pasivo, b) la fase de comprobación y liquidación que corresponde a la Administración.

Desde el punto de vista científico se justifica la elección de la autoliquidación (4), o declaración-autoliquidación como tema para este trabajo de investigación, ya que a pesar de constituir hoy un sistema general de gestión tributaria no existe una regulación jurídica uniforme de la misma lo cual ha motivado que la doctrina no se haya ocupado especialmente de su estudio siendo un tema que necesita precisamente, de estudio e investigación por su gran trascendencia en la gestión de los in

gresos públicos ya que a través de la autoliquidación el contribuyente manifiesta su voluntad de colaborar de manera directa con los órganos de la Administración.

B.- Explicación de la estructura del trabajo.

El trabajo lo hemos estructurado en cinco capítulos, conclusiones y apéndice; vamos a abordar el estudio de las autoliquidaciones, o mejor, de la declaración-autoliquidación encuadrándola en el ámbito del Derecho tributario formal (5) en atención a los aspectos que ofrece aquélla como uno de los actos que integran el procedimiento de gestión tributaria y como uno de los deberes de colaboración impuesto por la Ley a los contribuyentes.

En el primer capítulo vamos a considerar la evolución del sistema tributario puesto que la generalización de la declaración-autoliquidación a casi todos los tributos y su consideración como nuevo procedimiento tributaria obedece precisamente a una transformación profunda que se ha producido en los procedimientos de aplicación de los tributos. Para ello debemos analizar este proceso de cambio desde su inicio hasta el actual estado evolutivo del sistema tributario.

Esto no obstante, debemos aclarar que no vamos a realizar un estudio de la evolución experimentada por el entero sistema tributario, lo que habría de ser objeto de un trabajo más extenso no acorde con nuestro propósito y que, por otra parte, ya ha sido realizado (6). Lo que pretendemos es explicar la evo-

lución del sistema tributario centrándonos en los procedimientos de aplicación de los tributos y no, hacer un estudio de naturaleza histórica.

En el segundo capítulo vamos a estudiar la configuración actual del procedimiento de liquidación, situando a la autoliquidación dentro de ese procedimiento tributario. Siguiendo la tendencia doctrinal vamos a denominar procedimiento de liquidación en general al procedimiento de aplicación de los tributos, a pesar de que, como ha señalado Palao Taboada, la Ley General Tributaria no emplea "la denominación de 'procedimiento de liquidación' para designar al de aplicación de los tributos, dicha expresión es más bien doctrinal. La Ley general Tributaria reserva la palabra liquidación para designar el acto final del procedimiento... y, siguiendo la terminología tradicional, denomina al procedimiento 'de gestión'" (7).

El procedimiento de liquidación, que puede calificarse de 'normal' o 'tradicional', es decir, el procedimiento aplicable a la generalidad de los tributos estatales, fundamentalmente a partir del año 1900 que se afianza con la publicación del Real Decreto de 30 de marzo de 1926, consta de cuatro etapas o fases claramente diferenciadas: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva; ahora bien, la progresiva masificación de las relaciones tributarias y la extensión del deber de declarar como consecuencia de la ajenidad de la Administración a la realización de los hechos imponibles determinó la crisis del procedimiento "normal" de gestión tributaria. Configurado, en 1926, como un procedimiento

alejado del contribuyente, ha sufrido una transformación profunda tras una evolución que iniciada ya en 1927, con la publicación de la Real Orden de 23 de septiembre de ese año que crea las actas de invitación -en las que el Inspector invita al contribuyente a regularizar su situación tributaria-, va a culminar el 16 de julio de 1976, con la publicación del Real Decreto 1920 que configura un procedimiento simplificado de liquidación. Dicha evolución ha supuesto una acumulación de funciones por la Inspección ya que el acta de inspección, de recoger simples hechos, paso a incorporar todos los elementos propios de las liquidaciones tributarias.

Paralelamente a esta "progresiva asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos" (8), se realiza otro proceso, el establecimiento de un régimen generalizado de autoliquidaciones tributarias. Ambos procesos determinan que el procedimiento tradicional de liquidación aparezca en la actualidad, y en lo que respecta a la práctica totalidad de los tributos estatales sustancialmente modificado. El procedimiento normal de liquidación -aplicable a la generalidad de los tributos estatales- se estructura en la actualidad en dos fases netamente diferenciadas: la primera, que puede llamarse, fase de autoliquidación (9), y la segunda, fase de comprobación y liquidación administrativa. Así, en palabras del profesor Martín Delgado", se completaria la generalidad del deber de declarar, se simplificaría el procedimiento de liquidación, se ahorrarían funciones para la Administración (tan escasa de medios materiales), se conseguirían importantes ingresos a cuenta, se

fomentaría la conciencia tributaria y se articularía la participación del contribuyente en el procedimiento de gestión de los tributos" (10).

En el capítulo tercero entramos a analizar en qué consisten las autoliquidaciones que el contribuyente realiza al momento de presentar sus declaraciones. Sin embargo, antes de abordar su calificación jurídica, vamos a señalar el proceso que siguió su implantación en el Ordenamiento tributario español, desde que la Ley General Tributaria de 1963, dispuso en su artículo 10 letra k), que: "Se regularán, en todo caso, por Ley... k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria", -su extensión paulatina a partir de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, la autorización concedida al Gobierno, mediante Decreto-ley 2/1970, de 5 de febrero, a extender el régimen obligatorio de autoliquidación a los impuestos en los que no estuviese ya establecido, y el Decreto 638/1970, de 5 de marzo, que dió efectividad a la extensión autorizada por el Decreto-ley-, hasta su extensión en el actual Derecho tributario a los impuestos siguientes: a) Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas; b) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, c) Impuesto sobre Sociedades; d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y; e) Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a su calificación jurídica, se han formulado distintos criterios doctrinales para explicar la naturaleza ju

rídica de la autoliquidación, entre los que podemos mencionar: a) Tesis que exige la existencia de un acto administrativo de liquidación (11);b) Tesis del acto administrativo tácito o presunto (12); c) Tesis que identifica la autoliquidación a un acto administrativo realizado por un particular por delegación de la Administración (13), y; d) Tesis del deber tributario de colaboración (14).

También el Tribunal Supremo en diversas Sentencias (15) ha negado el carácter de acto administrativo a las liquidaciones practicadas por los contribuyentes y, aun reconociendo el preponderante papel que van tomando las actuaciones del contribuyente, el Tribunal Supremo sostiene que "su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal". Y termina afirmando que "las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son simples, declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento...".

Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Central en sus Resoluciones (16) de 18 de enero de 1979, 28 de mayo de 1981 y 30 de noviembre de 1982, declara que "las autoli

quidaciones, de tan frecuente aplicación en nuestro sistema tributario no son sino una forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el Impuesto, pero no constituyen un propio acto administrativo susceptible de ser directamente recurrido, lo que desnaturalizaría su concepto, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho administrativo, su proceder no origina actos administrativos...".

En el capítulo cuarto se analizan temas concretos referentes a la autoliquidación como deber del contribuyente -el de autoliquidar- y como un acto- el de la autoliquidación tributaria. En el aspecto del deber de autoliquidar se analiza su fundamento legal. Como ha manifestado Julio Banacloche "el proceso es tan extraordinario en cuanto a los deberes de Administración y administrado que el artículo 10 de la Ley General Tributaria exige que la obligación de autoliquidar se imponga por ley" (17).

Por otra parte, el deber impuesto a los particulares por la ley, por el que estos deben presentar una declaración contentiva de una propuesta de liquidación, supone para los contribuyentes un conjunto de deberes que van desde la comunicación de los elementos integrantes del presupuesto a jucios jurídicos y de valor que implican el conocimiento de la técnica tributaria, lo cual hace sumamente difícil para el ciudadano medio el conocimiento y aplicación de los tributos.

Se consideran, además, los elementos del deber de autoliquidar comprendiendo entre ellos, los aspectos subjetivos de este deber, tiempo y lugar de presentación de las declaraciones -liquidaciones y la forma que revisten. Asimismo, se estudian las consecuencias que se derivan del incumplimiento de este deber.

En lo que se refiere a la autoliquidación como acto del particular regulado por Derecho tributario, esta contiene un mensaje en el cual se puede distinguir una serie de datos que constituyen una auténtica manifestación de conocimientos y también se puede distinguir una manifestación de voluntad.

En cuanto al posible error contenido en una autoliquidación, tanto la doctrina como la jurisprudencia (18) sostuvieron la conveniencia de abrir la vía económico-administrativa para la impugnación de las autoliquidaciones, el problema consistía en determinar el modo para que el acto impugnable fuese un acto de la Administración y no una actuación del particular que reclama. En este sentido el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas dispuso, en su artículo 121, que: " 1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna liquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación", superándose así los obstáculos que hacen inalcanzable la vía económico-administrativa cuando se trata de actos efectuados por particulares. Por otra parte, la rectificación de la autoliquidación podrá

solicitarse, cuando se trate de errores de Derecho, como de errores de hecho, materiales o aritméticos.

Ya en el capítulo quinto, abordamos las autoliquidaciones en el Derecho tributario hondureño, haciendo antes un breve recorrido por la historia de nuestro sistema tributario. En Honduras, los impuestos para los que se ha establecido la autoliquidación en el actual Derecho tributario son los siguientes: a) Impuesto sobre Tradición de Inmuebles; b) Impuesto sobre la Renta, y; c) Impuesto sobre Ventas.

Para finalizar este trabajo de investigación, formulamos nuestras conclusiones generales y conclusión final. Asimismo incluimos un Apéndice en el cual se puede encontrar la jurisprudencia en torno a la autoliquidación del Tribunal Supremo y Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.

NOTAS

(1) Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Madrid. Facultad de Derecho. Universidad Complutense Segunda edición, 1982, p. 284.

(2) Joaquín Gutiérrez del Alamo señala que "la liquidación de un impuesto no es sino la operación en virtud de la cual se cuantifica aquél" en "Naturaleza jurídica de la autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española, nº. 93, 1971, p. 568.

(3) Rossy califica la autoliquidación como "autoimposición", sin embargo, este concepto debe reservarse para indicar el momento del establecimiento del tributo, como contenido y significado del principio de legalidad, o para referir la autoimposición al acto imperativo de aplicación concreta del Tributo según elaboración de la doctrina italiana. Cfr. Hipólito Rossy. Instituciones de Derecho financiero. Barcelona Librería Bosch. 1959.

(4) Martín Delgado José María en "Los nuevos procedimientos tributarios" Hacienda Pública Española nº 84, 1983, p. 41 señala que estamos "ante tres conceptos distintos que se incluyen no pocas veces en el término autoliquidación: la declaración, las operaciones de cuantificación de la deuda realizadas por el declarante, y el ingreso de su importe."

(5) Como es sabido la distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal es de origen germano; ha sido acogida y divulgada en España por el profesor Sáinz de Bujanda, habiendo sido, asimismo, objeto de polémica, hasta cierto punto aquietada desde el momento en que se aceptó que la distinción es sólo conceptual y que resulta útil didácticamente.

(6) Existe numerosa bibliografía al respecto. Remitimos, sin perjuicio de la abundante bibliografía existente, al trabajo del profesor Sáinz de Bujanda: "Organización política y Derecho financiero" en Hacienda y Derecho Vol. I. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1975, p. 119 y ss.

(7) Palao Taboada. Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español (Estudio preliminar a la traducción del Volumen III de "Los principios de Derecho tributario" de Antonio Berliri). Madrid Editorial de Derecho Financiero 1974, p. 53.

(8) Cfr. Ferreiro Lapatza, José Juan. "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero nº. 11, 1976, p. 431 y ss.

(9) Aceptando la terminología utilizada por Antonio Martinez Lafuente. Cfr. "La autoliquidación en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados". Crónica Tributaria nº.41. 1982, p.78.

(10) Martín Delgado, J.M. "Los nuevos... op.cit., p. 33.

(11) Cfr. Sáinz de Bujanda, Fernando. Notas de Derecho financiero. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Sección de Publicaciones Facultad de Derecho Tomo I, Vol. 3, 1972, p. 102 y ss. También. Lecciones de Derecho... op.cit., p. 287.

(12) Cfr. Gutiérrez del Alamo, J. "Naturaleza... op.cit. pp. 569-570.

(13) Cfr. Martinez Lafuente, Antonio "El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución" en Hacienda y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, p. 519; "Analisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo". Hacienda Pública Española nº. 60, 1979, p. 199, y; "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa" Crónica Tributaria nº. 36, 1981, p. 89. Asimismo, Moreno Torres "Memoria" para opositar al ingreso en el Cuerpo de Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda. (Citado por Martín Delgado en "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 48)

(14) Banacloche, Julio. "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias" Hacienda Pública Española nº.80, 1983, p. 54; Eseverri Martinez, Ernesto. Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa. Cuadernos Civitas. Madrid, 1983, po. 43-44, y "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero 1983, pp. 102- 103; Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 49.

(15) Veáse la jurisprudencia del Tribunal Supremo en tórno a la autoliquidación, en Apéndice.

(16) Veánse las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, en Apéndice.

(17) Banacloche, Julio. "Las declaraciones-liquidaciones... op. cit., p. 50.

(18) Veáse la Sentencia del Tribunal Surpemo de 21 de marzo de 1979, en Apéndice, la cual señala que: "la devolución del indebido ingreso debe consecuentemente obtenerse mediante los recursos potestativos de reposición y económico administrativo a partir del acto de denegación expreso o pre

sunto si se ha utilizado el cauce de la vía de petición ... en el que podrán formular por el contribuyente incluso peticiones fundadas en los propios errores cometidos en sus autoliquidaciones si tratándose de esta última no hubiera existido actividad comprobadora".

CAPITULO I

CAPITULO I

EVOLUCION HISTORICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

A.- El tributo como relación de poder. B.- Tendencia doctrinal a centrar los estudios en el Derecho tributario material prescindiéndo de la parte formal o procedimental del Derecho tributario. 1. La Ordenanza tributaria alemana de 1919. a) Ernst Blumenstein. b) Hans Nawiasky c) Albert Hensel. 2. Movimiento de enlace de la doctrina italiana con la germana. a) Achille Donato Giannini. b) Antonio Berliri c) Impuestos con liquidación e impuestos sin liquidación. C.- Crisis de la doctrina centrada en la obligación tributaria y en la relación jurídica compleja. Traslado de la atención hacia los aspectos procedimentales del tributo. 1. Tesis dinámicas o procedimentales. a) Renato Alessi. b) Gian Antonio Micheli. c) Federico Maffezzoni. 2. La influencia en la doctrina española de las tesis dinámicas. a) Matías Cortés Domínguez. b) José Luis Pérez de Ayala, c) Eusebio González García. d) Alvaro Rodriguez Berejo. e) Francisco Escribano López. f) Alfonso Rodriguez Sainz. D.- Posición actual de la doctrina. 1. Alemania. Ordenanza tributaria de 1977. 2. Fernando Sáinz de Bujanda. Propuesta de una misión actualizada e integradora del Derecho tributario. E.- Transformación del sistema tributario. 1. La falta de colaboración entre la Administración y los contribuyentes. 2. Necesidad de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión. La autoliquidación. 3. Pago de tributos mediante efectos timbrados.

A.- EL TRIBUTO COMO RELACION DE PODER

El Derecho tributario como sistema, es decir, como conjunto ordenado y coherente de figuras tributarias que tiendan a realizar unos mismos principios en la imposición, es muy reciente, sin embargo el tributo como tal es tan antiguo como la organización social. Desde que el hombre se organizó políticamente en sociedad, existieron relaciones de carácter tributario como consecuencia de la imposición, por parte de los poderes públicos, de prestaciones materiales o personales a los individuos en favor de los titulares del poder.

El tributo, como concepto que aparece en las civilizaciones primitivas, es fruto de una relación de poder, de fuerza, en otras palabras de sometimiento político y de restricción de la libertad; el fundamento del tributo es la servidumbre política ganada por la fuerza de las armas por lo tanto

se impone sólo a los pueblos sometidos y nunca a los ciudadanos (1).

En esta etapa de la evolución tributaria los estudios no se ocupan de las relaciones originadas del ejercicio del poder sino que se centran en el poder mismo y en su justificación.

El aumento de las necesidades recaudatorias, (debido a las contantes guerras, los ingresos ordinarios no eran suficientes para cubrir los gastos públicos), obliga a establecer impuestos personales y directos sobre los ciudadanos libres, provocando la sensibilidad social de estos ante el ejercicio del poder tributario ya que tradicionalmente eran ajenos a la obligación de contribuir. Así se va abandonando el estudio del poder para centrar la atención en las modalidades de su ejercicio.

Los estudios iban orientados hacia los límites y garantías frente al ejercicio del poder; a los tributos directos se les reconocen los caracteres de extraordinarios y de voluntarios. Por una parte, eran extraordinarios por oposición a los ordinarios que eran los que recaían sobre los extranjeros y los pueblos sometidos, o los indirectos sobre el tráfico, estos tributos nacían de una necesidad excepcional, normalmente para financiar gastos de guerra. Por otra parte, tenían carácter voluntario pues no se basaban en el sometimiento político; para fundamentar este tipo de prestaciones aparece el concepto de interés público (2).

A pesar de los límites de carácter fáctico, a que se ha visto sometido el poder tributario a lo largo de la historia, es a partir del advenimiento del Estado de Derecho y de la juridificación del poder que se concretan los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario y que puede hablarse de relaciones jurídicas producidas en las actuaciones del mismo.

Los estudios jurídicos sobre el Derecho tributario se inician desarrollando sus conceptos en base a los impuestos directos y personales, considerados como odiosos y humillantes, y fortaleciendo las doctrinas sobre la naturaleza voluntaria de la imposición.

Como una garantía de la libertad individual frente al ejercicio del poder tributario aparece el principio de la autoimposición, el cual supone el consentimiento de los tributos por los ciudadanos que van a pagarlos. El profesor Martín Delgado señala que "nacen asi dos de los elementos más importantes de la moderna concepción del Estado: las Cortes y el principio de legalidad; ambos respondiendo a una función financiera. El Rey convoca a las Cortes no para pedir su consejo, sino para pedir dinero y por eso llama al Estado llano; así, al no poder establecerse impuestos personales más que con el consentimiento de los súbditos prestado en las Cortes y al adquirir la denominación de leyes los acuerdos de estos consintiendo los tributos, se llega a formular el principio de que no pueden establecerse tributos más que por la ley (es decir, aprobados en Cortes)" (3). En la actualidad este principio aparece

como principio de legalidad tributaria (4).

En esta época, cuando se ha pasado del estudio del poder al de las modalidades de su ejercicio, los procedimientos de aplicación de los tributos no reciben la atención de los legisladores ni de los tratadistas.

Cuando los tratadistas dirigen su atención al análisis y explicación de la relación entre el Estado y el contribuyente en el momento de la aplicación de los tributos, acuden a los esquemas elaborados en el seno del Derecho privado; ello se debió a la ausencia de un aparato científico propio y a la formación básica de los primeros tratadistas del Derecho tributario (formados en el Derecho privado). En consecuencia, se construye un Derecho tributario basado en la obligación tributaria; un Derecho tributario intersubjetivo e individualista que centra toda su atención en el crédito y la deuda como situaciones subjetivas correspondientes del Estado y el contribuyente.

Es entonces cuando se produce el cambio de la relación tributaria como relación de poder a su consideración como relación jurídica. Los estudios se centran en la obligación tributaria, concepto con el cual se pretende explicar la posición del ciudadano frente al poder público en el momento del pago de los impuestos; se distingue entre un llamado Derecho tributario formal o de los procedimientos de aplicación de los tributos, y un Derecho tributario material, o sea, el conjunto de normas que disciplinan la relación jurídica tributaria (5).

B.- TENDENCIA DOCTRINAL A CENTRAR LOS ESTUDIOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL PRESCINDIENDO DE LA PARTE FORMAL O PROCEDIMENTAL DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Centrados los estudios en la obligación tributaria, los tratadistas prestan toda su atención a los aspectos materiales del tributo, marginando de dichos estudios sus aspectos adjetivos o procedimentales.

En estos planteamientos ejerció mucha influencia el principio de legalidad como principio negativo de control (6). Los aspectos materiales del tributo actuaban la función de control la cual se garantizaba con la definición de los elementos de la obligación tributaria en la ley y con el cumplimiento de esa ley por parte de la Administración en el momento de la aplicación del tributo.

Los aspectos formales del tributo eran considerados ajenos a las funciones de garantía del contribuyente frente al poder público por lo que no fueron objeto de estudio ni de regulación sistemática-.

Estas concepciones sobre el tributo se proyectan al Derecho positivo y se estructura así un sistema de tributos simples en el que la actividad de gestión no era compleja y del cual está alejado el contribuyente, pero sobre esto volveremos posteriormente.

1.- La Ordenanza tributaria alemana (Reichsabgabenordnung) de 1919.

Sostiene el profesor Sáinz de Bujanda que aunque el Derecho tributario tiene origenes remotos, es sólo en las primeras décadas del siglo actual cuando puede señalarse, en sentido estricto, su existencia como rama jurídico-tributaria sistematizada en su conjunto, en el seno de una disciplina científica propia. Afirma que la elaboración y entrada en vigor de la Ordenanza tributaria alemana, en 1919 "fue el acontecimiento que, en forma enérgica, desencadenó el proceso de elaboración de esta disciplina, tanto por los problemas teóricos que este texto llevaba en su entraña como por su permanente y fértil influencia en el campo de la jurisprudencia y de la legislación comparada" (7).

Con la Ordenanza tributaria alemana por primera vez se cuenta en Europa con un texto que trata de codificar el fenómeno tributario; en torno a este texto legal se publican algunas obras alemanas que abordan el problema de la sistematización del Derecho tributario. Es en esta época, denominada por el profesor Sainz de Bujanda "época fundacional del Derecho tributario alemán y europeo" (8), cuando se construye la dogmática del Derecho tributario.

Las críticas formuladas a la Ordenanza tributaria en general fueron favorables, aunque también se le señalaron sus deficiencias. Hensel manifestó que la precipitación con que se hizo el proyecto fue causa de algunas definiciones adolecieran

de imprecisión y vaguedad; sin embargo sostenía que los puntos débiles eran subsanables con una reforma. También se elevaron protestas en el sentido de que la Ordenanza tributaria había reforzado los derechos del Estado en la Administración tributaria con excesivo menoscabo de los del contribuyente (9). Nawiasky por su parte formuló una condena a la Ordenanza como totalidad; al juzgar la Ordenanza tributaria, Nawiasky utilizó los criterios que deben aplicarse a una obra científica, criterios que no fueron utilizados por el legislador. Nawiasky llamó la atención sobre sus oscuridades y lagunas, reprochando a la Ordenanza tributaria su insuficiente sistemática y escasa fundamentación científica (10).

En todo el proceso de elaboración de la Ordenanza tributaria, desde la redacción del proyecto de Ordenanza por el Doctor Enno Becker hasta su aprobación por la Asamblea Nacional y entrada en vigor el 23 de diciembre de 1919, se tardó doce meses (11). La rapidez de la acción legislativa era necesaria y justificada por la situación en que se encontraba Alemania al finalizar la I Guerra mundial: presupuesto estatal sometido a una pesada carga, elevadas reparaciones de guerra impuestas por el Tratado de Versalles y crisis económica.

Para Hensel el principal mérito de la Ordenanza tributaria consistía en el establecimiento de unos principios uniformes de administración y procedimiento, y señala como factores decisivos en el perfeccionamiento del Derecho tributario alemán la creación de una administración financiera unitaria

para todo el Reich por medio de una amplia ley tributaria fundamental: la Ordenanza tributaria (12).

a) Ernst Blumenstein (13).

Evolución de la relación tributaria como relación de poder a su consideración como relación jurídica.

a.1.- Concepto de impuesto. Blumenstein inicia su construcción afirmando que el impuesto (14), en sentido jurídico, es una prestación dineraria que exige el Estado, o una entidad de Derecho público por él autorizada, en virtud de su soberanía, a los individuos que le están sometidos económicamente, con el fin de cubrir sus necesidades financieras.

Blumenstein sostiene que existe una primera fase histórica en la que existe una relación puramente fáctica entre unos sujetos sometidos y el poder, la Soberanía del Estado. La Soberanía es punto de partida del concepto de impuesto y el deber correlativo a la Soberanía añade, lo constituye, por parte del deudor del impuesto, la relación de sumisión.

El individuo consideraba los impuestos como una coacción, aún cuando su implantación fue encomendada a representantes elegidos democráticamente, ya que no existía una normativa permanente que regulara su implantación y su exacción. La relación entre acreedor y deudor del impuesto se configura, continúa Blumenstein, con el advenimiento del Estado constitucio

nal, a partir de ese momento toda actuación de la Administración que incidiera en la esfera jurídica del individuo debería de tener un fundamento legal. El constitucionalismo transmuta el impuesto desde su consideración como un acto de poder fáctico hasta su configuración como relación jurídica (15); "el individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula" (16).

a.2.- Distinción entre Derecho tributario material y y Derecho tributario formal. Al producirse la juridificación del impuesto, la regulación normativa comprende tanto la relación jurídica como su ejecución. Por ello, el ordenamiento ha de ocuparse del impuesto tanto en un sentido material como formal.

El Derecho tributario material, señala Blumenstein, abarca el estudio de la relación jurídica impositiva, y distingue tres elementos fundamentales de dicha relación que han de ser regulados. En primer lugar ha de regularse la relación jurídica entre los sujetos interesados; en segundo lugar, la modalidad y cuantía del objeto de la prestación; y, por último, los hechos de los cuales dependen la legalidad y la integridad de la pretensión impositiva y de su ejecución.

El Derecho tributario formal establece las normas necesarias para el desenvolvimiento del procedimiento administrativo y se escinde en tres: el Derecho de luquidación del impuesto, establece las normas para la determinación de la preten

sión que deriva de la relación jurídica impositiva; el Derecho Tributario procesal regula la organización y procedimiento del control judicial a que se someterá el resultado de la liquidación, en caso de litigio; finalmente, la regulación jurídica de la realización con fuerza ejecutiva de las pretensiones impositivas. Así, en base a la anterior construcción, se llega al concepto del Derecho tributario. Para Blumenstein, "el Derecho impositivo, como concepto unitario, representa el conjunto de normas que regulan la relación jurídica tributaria y la realización de las pretensiones y obligaciones que de ella derivan" (17).

a.3.- Contenido de la relación jurídica tributaria. En la obra "Sistema de Derecho tributario", aparecida en 1945, Blumenstein recoge las ideas principales de la construcción ofrecida en su anteior obra de 1926, ideas que ya hemos expuesto. Subordinado el impuesto, al ordenamiento jurídico resaltan los caracteres de una relación jurídica, el contenido de esa relación jurídica tributaria consiste en un conjunto de deberes del individuo sometido al poder de imposición, respecto al ente público que tiene derecho a exigir el impuesto. Esos deberes originan dos relaciones distintas: una relación de deuda impositiva y una relación de liquidación.

La relación de deuda impositiva consiste en una prestación jurídica patrimonial del individuo, y la relación de liquidación consiste en un procedimiento para la determinación del impuesto. A este último deber corresponde un derecho del

individuo a cooperar en la liquidación como una medida de protección de sus intereses y contribuir a la fijación de su deuda tributaria.

b) Hans Nawiasky (18).

Relaciones jurídicas tributarias fundamentales.

Los artículos de Nawiasky sobre problemas de Derecho tributario, escritos en un período de cuatro años, aparecieron como una reacción de rechazo total a la Ordenanza tributaria alemana de 1919; llega a calificar de "falta de inteligencia y casi como temeridad" el que la Ordenanza tributaria se propusiera la reforma de la teoría del Derecho financiero, la cual no había llegado a su madurez. Para Nawiasky resultaba contradictorio que la Ordenanza tributaria impidiera su libre interpretación dando para ello definiciones legislativas y que al mismo tiempo contuviera normas interpretativas muy amplias; especialmente se quejaba sobre el hecho de que la Ordenanza tributaria no recogiera los pocos resultados elaborados hasta ese momento por la doctrina en el campo del Derecho tributario, por ejemplo: la, a su juicio, necesaria y fundamental distinción entre impuestos sujetos a liquidación individual e impuestos no sujetos a ella. También era objeto de crítica, por parte de Nawiasky, el que la Ordenanza estableciera que la deuda tributaria nace en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho al que la ley vincula la obligación, y no por la liquidación.

b.1.- Relación jurídico-tributaria obligacional (Obligación tributaria). Nawiasky comienza afirmando que, al realizarse el presupuesto de hecho tributario, hoy denominado hecho imponible, previsto en la ley, nace, para aquellos a los que se exige el comportamiento establecido, la obligación de hacer, de dejar de hacer o de no hacer (19). "A este fenómeno se le denomina: vinculatoriedad tributaria, sujeción tributaria, relación tributaria obligaciónal, obligación tributaria (20). El contenido de esta obligación, es de variada naturaleza ya que no se trata únicamente de la obligación de pago, o deuda tributaria de carácter pecuniario o, escuetamente, deuda tributaria, sino de diversas obligaciones que exigen comportamientos distintos que pueden consistir bien en un hacer, bien en un no hacer, bien en dejar hacer". (21).

Al considerar el problema de si la relación jurídica tributaria entre el Estado y el ciudadano es una relación de subordinación o de igualdad, Nawiasky sostiene que así como existe igualdad de los sujetos de Derecho privado, también en la obligación tributaria existe dicha igualdad.

b.2.- Relaciones jurídicas concéntricas. Afirma Nawiasky que, si bien la obligación tributaria no consiste sólo en la obligación de pago del tributo, o la deuda tributaria, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica, considerada en su totalidad y todas las demás obligaciones giran alrededor suyo. Señala que "dicha obligación de pago no agota por si misma la relación jurídica, existiendo más

bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella, formando circulos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan nuestras relaciones económicas lo cual exige, antes de que cada una de ellas pueda ser objeto de regulación jurídica inmediata e individual, que el poder estatal intervenga de forma oportuna con el fin de dejarlas libres de adherencias". (22).

b.3.- Deberes de colaboración. En la periferia de ese círculo existen unas obligaciones, llamadas de colaboración, las cuales hacen posible el procedimiento de imposición y aseguran su realización. Nawiasky denomina obligaciones financieras u obligaciones auxiliares a estos vínculos establecidos en interés del poder financiero.

Señala que tanto las personas a las que concierne el pago del tributo como terceras personas que colaboran con la Administración, pueden tener obligaciones de naturaleza auxiliar y con la misma finalidad de posibilitar y asegurar el procedimiento de imposición.

Y, por último, Nawiasky subraya que, no afecta a la esencia de las obligaciones financieras sino sólo al fundamento de su nacimiento, que sean impuestas directamente por la ley o que lo sean por la Administración financiera en base a una autorización legal.

b.1.- Distinción entre impuestos sujetos a liquidación individual e impuestos no sujetos a liquidación. Crítica a la Ordenanza tributaria. Especial motivo de queja fue para Nawiasky, el hecho de que la Ordenanza tributaria no recogiera los pocos resultados elaborados hasta ese momento por la doctrina en el campo del Derecho tributario, por ejemplo: la, a su juicio, necesaria y fundamental distinción entre impuestos sujetos a liquidación e impuestos no sujetos a ella, o como él los denomina, tributos inmediatamente recaudables y tributos necesitados de liquidación (23).

Señala Nawiasky que al deudor tributario corresponden, además de las obligaciones financieras otras obligaciones referidas a la obligación de pago y a la necesidad de mantener un comportamiento que conduzca o asegure la realización de dicha obligación. Estas obligaciones pueden tener su origen, igual que las obligaciones financieras, directamente en la ley o en un acto administrativo de la autoridad financiera; pero al contrario de lo que ocurre con las obligaciones financieras esta diferencia se tiene en particular significado cuando se trata del fundamento del pago de un tributo.

"Es mérito de Otto Mayer, destaca Nawiasky, haber mostrado esta sutil distinción. Sólo a la Ordenanza tributaria se le podía ocurrir echar por la borda, sin ningún motivo aparente, este fruto alcanzado por la esencia administrativa y que constituye uno de los pocos resultados importantes para el campo jurídico financiero". (24).

La diferencia, a juicio de Nawiasky, entre tributos liquidables y no liquidables consiste en lo siguiente: en los primeros, la obligación de pagar un tributo concreto no nace directamente de la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma legal sino que es necesario un acto administrativo de liquidación tributaria; mientras que en los segundos, la obligación del sujeto pasivo de satisfacer su deuda nace directamente de la ley sin necesidad de acto liquidatorio.

Nawiasky nos habla de la "existencia de tres grados en las relaciones jurídicas tributarias", que sería la consecuencia que él extrae de esta distinción y que tiene importancia desde la perspectiva de la estructura del Derecho tributario. En los tributos liquidables se distinguen dos situaciones jurídicas diferentes: en primer lugar, la obligación de soportar una liquidación administrativa o la obligación tributaria por parte del particular; y, en segundo lugar la pretensión tributaria o el derecho a liquidar de parte de la Administración. Ambas situaciones conducen al acto liquidatorio como acto constitutivo que produce el nacimiento de una nueva situación jurídica: la deuda tributaria y el respectivo crédito tributario. Directamente de la ley nace la obligación y la pretensión tributaria, y mediante el acto administrativo, la deuda y el crédito tributarios.

En los tributos inmediatos o directos, o sea, los que no necesitan liquidación, no existe la fase de obligación y pretensión tributaria sino que de la realización del presupuesto

de hecho previsto en la norma nacen directamente la deuda y el crédito tributarios.

En concreto, en los impuestos de hecho que corresponden a los impuestos liquidables, existiría entre las obligaciones financieras y la deuda tributaria, "otro vínculo distinto constituido por la obligación pasiva de soportar la liquidación. El contenido básico de ésta situación consiste en la obligación que tiene el particular de dejarse llevar a la prestación tributaria y de prestar su colaboración en cierta medida para lograrlo" (25).

c) Albert Hensel (26).

Fortalecimiento de la distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario administrativo.

c.1.- Distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario administrativo. Hensel sienta una línea de sistematización jurídica del Derecho tributario. Destaca que una imposición basada en los principios del Estado de Derecho se caracteriza por la regulación de la obligación tributaria mediante una norma jurídica; el vínculo legal de imposición se obtiene a través de la determinación del hecho imponible. El estudio de la teoría del hecho imponible-continúa Hensel- y de sus consecuencias jurídicas se denomina Derecho tributario material; de la ejecución de las pretensiones derivadas de la realización del hecho imponible se ocupa la Administración tribu

taria del Estado.

Hensel señala que la diferencia entre el Derecho tributario administrativo y el Derecho tributario material radica en el objeto de estudio de cada uno; el Derecho tributario material estudia la obligación tributaria en abstracto; la deuda impositiva nace de la realización del hecho imponible para lo cual no se requiere un acto administrativo, sin embargo siempre es necesaria una actividad administrativa por parte del Estado, para lograr la satisfacción de las pretensiones impositivas surgidas, a su favor, del hecho imponible, de esta actividad se ocupa el Derecho tributario administrativo.

c.2.- Contenido del Derecho tributario administrativo. Hensel advierte que la relación obligatoria tributaria, es decir, la obligación tributaria como relación de crédito y deuda, es la base, pero no la relación típica del Derecho tributario administrativo, este debe ocuparse de relaciones entre autoridad tributaria y sujetos pasivos de deberes tributarios, de diverso origen y contenido. Hensel agrupa bajo el concepto de "procedimiento tributario" a todas las actividades administrativas tendentes a la satisfacción de las diversas pretensiones impositivas. Señala que el procedimiento tributario opera la transformación administrativa de la pretensión impositiva surgida del Derecho material, y, de ese modo, elevada al rango de núcleo de todo el Derecho tributario administrativo.

Hensel distingue dentro del Derecho tributario admi-

nistrativo una doble serie de obligaciones: obligaciones que nacen directamente de la ley sin necesidad de un acto administrativo, y obligaciones que surgen de un acto administrativo amparado en una norma legal.

Advierte que el procedimiento impositivo no agota por completo la esfera de la actividad del Estado en el campo de la imposición; la Administración puede actuar para dar efectividad a otro tipo de obligaciones, no de los deudores tributarios efectivos sino las que el ordenamiento puede imponer a presuntos deudores o a sujetos obligados a la realización de prestaciones de auxilio a la Administración. Finalmente, Hensel denomina "participes o interesados" tanto al deudor como a los deudores presuntos, y denomina "terceros" a las personas sujetas a prestaciones de auxilio o colaboración (27).

2.- Movimiento de enlace de la doctrina italiana con la germana.

Mientras que en Alemania se desarrolló el Derecho impositivo para juridificar el fenómeno impositivo, es decir, para transformar una relación de poder en una relación jurídica, en Italia existió desde antaño una tradición jurídico-financiera unitaria que se ocupaba de la unidad sustancial de la Hacienda pública. Esta tradición jurídico-financiera unitaria influyó en el nacimiento de una rama jurídica, el Derecho financiero, cuyo objeto de estudio fue la actividad financiera en su conjun

to. El cultivo del Derecho financiero se produjo para insertar el conjunto de la actividad financiera en el ámbito de la esencia del Derecho.

En los años inmediatamente anteriores o posteriores a la II guerra mundial, esta tradición jurídico financiera entró en crisis, probablemente bajo la influencia alemana en la que el fenómeno financiero nunca fue objeto de estudio específico por parte de una rama del Derecho, excepción hecha del impuesto del cual se ocuparon en profundidad los tratadistas. Del Derecho financiero se desprende una "nueva" disciplina jurídica, que no pierde la visión de conjunto, cuyo objeto de estudio lo constituye el instituto jurídico del tributo, categoría más amplia que el impuesto ya que comprende otras dos especies de prestaciones pecuniarias, la tasa y la contribución especial, y, por tanto más cercano por el lado de los recursos a la concepción unitaria de la Hacienda, en Italia se desarrolló, pues, un Derecho tributario. (28).

Una parte de las doctrinas alemanas sobre la estructura del Derecho tributario acogen la distinción entre una acepción amplia de la relación jurídica tributaria y una acepción estricta; esta distinción no alcanzó gran desarrollo en Alemania donde los tratadistas se ocuparon más de la división entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario administrativo, en cambio en Italia, la relación jurídica tributaria entendida en sentido amplio fue acogida favorablemente. Como consecuencia de dicha acepción amplia se admite la presencia,

dentro de la relación tributaria, de la totalid d de vínculos y situaciones a que da origen la estructura y aplicación del impuesto.

a) Achille Donato Giannini (29).

Teoría de la relación jurídico-tributaria compleja.

a.1.- Acepción amplia de la relación jurídico-tributaria. La construcción de Giannini sobre la relación jurídico -tributaria está basada en una acepción amplia de la relación jurídica, en la cual se incluyen los poderes de la Administración y del administrado; también es muy amplia la definición de Giannini en torno a los conceptos de Derecho subjetivo y de obligación (30). Giannini señala que en el Estado moderno, el ordenamiento jurídico regula, mediante disposiciones imperativas, la determinación de los casos en que se debe el impuesto, quien lo debe, cuánto se debe y los modos y formas en que se liquida y recauda el impuesto. Estas disposiciones impositivas generan una serie de vínculos jurídicos, obligaciones, deberes y derechos recíprocos entre el Estado y los contribuyentes, los cuales forman el contenido de una relación jurídica: la relación jurídica impositiva que se califica de compleja. A pesar de que la literatura italiana se refiere siempre al concepto de "tributo", algunas obras, como la de Giannini, aluden a las relación jurídico impositiva, aunque ocasionalmente hagan referencia a la relación tributaria. El profesor Sainz de Bujanda ofrece la siguiente explicación: "El empleo de la

expresión relación jurídica impositiva" obedece a la circunstancia de que la teoría jurídica del impuesto está más elaborada que la de las restantes especies tributarias, por lo que ha sido ella la que ha configurado la terminología dominante. Pero no hay ruptura conceptual" (31).

Del ordenamiento jurídico del impuesto nacen, la obligación de pagar, el correspondiente derecho a exigir una suma determinada, cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, y una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona, sujeta a la potestad estatal.

a.2.- Contenido de la relación jurídico-impositiva compleja. Giannini resalta que la relación jurídica impositiva tiene un contenido complejo, pues de ella derivan, de una parte, poderes, derechos y deberes de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, y derechos de las personas sujetas a su potestad; de otro lado, el derecho del ente público de exigir y la obligación correlativa del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. Advierte Giannini que la obligación de pagar el impuesto, consttitutiva de la parte esencial y fundamental de la relación y el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto, puede ser más concretamente denominada con el término de "deuda impositiva", a la que corresponde un crédito de ente público; y con la expresión genérica de "derechos y obligaciones tributarios" se designan todos

los otros derechos y deberes que nacen de la relación tributaria.

Para Giannini el elemento fundamental de la relación jurídica tributaria es la deuda del impuesto, es decir, la obligación tributaria. Así señala que: "En armonía con el carácter y con las distintas manifestaciones de la relación impositiva, ésta puede ser considerada en su conjunto, o, más específicamente, en su manifestación extrínseca fundamental, es decir, en el de deuda impositiva; en el primer aspecto, los sujetos que en ella participan son, de un lado, el ente público como potestad financiera, y de otro, las personas subordinadas a él y a las que la ley impone diversas obligaciones, positivas o negativas; en el segundo aspecto, se tiene, de un lado, al ente público, acreedor, y de otro, al sujeto pasivo del impuesto". (32)

b) Antonio Berliri (33).

Atención a los aspectos administrativos del tributo.

Tradicionalmente las teorías jurídicas, habían convertido en eje de la disciplina tributaria a la obligación tributaria material, destacando el contenido obligacional de la relación y descuidando el tratamiento dogmático de los aspectos administrativos de la aplicación de los tributos y, particularmente, de la potestad administrativa en materia tributaria. La doctrina advierte la insuficiencia de los resultados de unos estudios que se limitan al Derecho tributario material y que centran su atención en la obligación tributaria, y concede ma

yor atención a los aspectos administrativos del tributo.

b.1.- Acepción estricta de la relación jurídica tributaria. Berliri parte de un concepto estricto de la relación jurídica por lo cual excluye de su seno a las potestades administrativas (anteriores y exteriores a la relación jurídica). El carácter de situación activa dentro de la relación jurídica se reserva al derecho subjetivo, exlcuyendo de tal condición a la potestad.

Su concepción de la relación jurídica tributaria es la siguiente: En el Derecho tributario deben distinguirse las obligaciones de los deberes jurídicos particulares y de las situaciones de sometimiento, sujeción o sumisión. Para Berliri la obligación tiene siempre un contenido patrimonial, mientras que tal requisito falta en el deber jurídico particular y en las que la doctrina llamaba obligaciones de hacer, administrativas, etc., las cuales no son obligaciones, sino deberes jurídicos particulares; por último, reconduce a una parte de las llamadas obligaciones administrativas de no hacer y de soportar a otra situación subjetiva: la de sumisión. Berliri también distingue las potestades (excluidas de la relación tributaria) de los derechos en general y de los derechos potestativos en particular; derecho potestavo es aquel cuyo objeto no es una prestación, sino el poder de causar determinados efectos jurídicos en la situación de otro sujeto. Dentro de la relación tributaria existen, pues, dos clases de derechos subjetivos, a favor del ente público, derechos potestativos, y derechos de crédito.

Subraya Berliri que, únicamente pueden calificarse de obligaciones tributarias aquellas obligaciones a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo del impuesto, que tienen como función el enriquecimiento del segundo a expensas del primero; dicha obligación puede consistir, o bien en la obligación de pagar una cantidad de dinero, o bien en la obligación de inutilizar un valor timbrado.

b.2.- Tesis sobre el nacimiento de la relación jurídica tributaria y de la obligación tributaria. Berliri, afirma que de la realización del hecho imponible nace siempre la relación jurídica tributaria y no siempre la obligación tributaria, pudiendo nacer, en algunos casos, de la realización de aquel hecho un derecho potestativo de la Administración; y del ejercicio de este derecho nace la obligación tributaria.

Las obligaciones accesorias, derechos, deberes, etc., para tener sentido se coordinan y reagrupan en torno a un núcleo constituido por lo general, aunque no siempre, por una obligación tributaria calificándose por tanto, como relaciones jurídicas de impuesto. La relación jurídica e impuesto, se distingue de la obligación tributaria por su complejidad, tanto, por su objeto como por los sujetos. Desde el punto de vista de su contenido, es más compleja ya que comprende, salvo excepciones, a la obligación tributaria, deberes jurídicos particulares y derechos, de crédito o potestativos; desde el punto de vista subjetivo, en la relación jurídica de impuesto pueden participar personas distintas a los sujetos activo y pasivo del impuesto (34).

c) Impuestos con liquidación e impuestos sin liquidación.

Es precisamente dentro de la teoría de la relación jurídica tributaria donde surge el concepto de autoliquidación; la doctrina recoge el aspecto formal de la distinción elaborada por Otto Mayer entre impuestos con liquidación e impuestos sin liquidación para transformarla en impuestos con liquidación e impuestos con autoliquidación (35).

c.1.- Planteamiento de A. D.Giannini. Afirma Giannini que la deuda impositiva surge de la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, es decir, que la obligación tributaria tiene su fundamento jurídico en la ley. No obstante, como la ley impositiva es por naturaleza abstracta, para determinar si la obligación, es decir, la deuda impositiva ha nacido o no y cuál es su cuantía, es necesario en cada caso comprobar si el presupuesto se ha realizado "y cual es su precisa sustancia y entidad y así valorar también los demás elementos preestablecidos para la determinación de la medida de la obligación tributaria". (36).

Para Giannini "la comprobación del impuesto en sentido amplio consiste precisamente en el acto o la serie de actos necesarios para la constatación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo y, por tanto, la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente". (37).

En consecuencia, continúa Giannini, la comprobación es necesaria para establecer si un crédito impositivo ha surgido y cuál es su importe en concreto y no puede tener sino naturaleza declarativa; la comprobación constituye una condición para la exigibilidad del crédito tributario y puesto que la misma es un acto administrativo ejecutorio, obliga al contribuyente "a satisfacer la deuda según la comprobación, incluso si la exacta aplicación de la ley al caso concreto llevara a concluir que no es deudor o que es deudor de una suma menor". (38).

En cuanto a la forma en que se puede llegar a la comprobación del impuesto, o sea, las formas de liquidación Giannini distingue tres tipos según se realice:

c.1.1.- por el mismo deudor sin intervención de la autoridad financiera, la llamada autocomprobación, que se encuentra en los impuestos aplicados mediante timbre;

c.1.2.- por la autoridad financiera sin la cooperación del contribuyente, que se verifica cuando el impuesto es aplicado mediante el sistema de la retención directa;

c.1.3.- por la autoridad financiera con la cooperación del contribuyente, en esta última a la que Giannini califica de normal, el deudor presenta una declaración en base a la cual la autoridad financiera determina la cuantía de la deuda impositiva y la comunica al contribuyente.

c.2.- Planteamiento de Antonio Berliri: tributos sin imposición y tributos con imposición. Observa Berliri que todos los tributos pueden dividirse en dos grandes grupos: aquellos que el contribuyente puede y debe extinguir sin ninguna intervención previa de la Administración financiera a los cuales pertenecen casi todos los impuestos que se satisfacen mediante ingreso en cuenta corriente postal y aquellos en los cuales el pago no puede tener lugar sino con intervención de la oficina fiscal, a este grupo pertenecen todos los impuestos directos y todos los de recaudación inmediata y directa por parte de las oficinas fiscales.

"Al acto en defecto del cual estos tributos no pueden ser satisfechos se le puede dar el nombre, sugerido por Allorio, de acto de imposición". (39) De aquí, prosigue Berliri, la distinción fundamental entre tributos sin imposición y tributos con imposición.

Para los tributos sin imposición, "el nacimiento y la vida de la relación jurídica impositiva es muy simple: habiéndose realizado el presupuesto de hecho, el contribuyente debe, inmediatamente o dentro de un brevísimo lapso de tiempo, extinguir la obligación ingresando su importe en una cuenta corriente especial o anulando el valor timbrado pres . . . (40). En estos casos la obligación tributaria nace directamente de la ley, de manera que el acto de imposición no contiene sino el reconocimiento de una obligación ya surgida.

Para los tributos con imposición, observa Berliri, se plantea el problema de la naturaleza de este acto y de su relevancia sobre el nacimiento de la obligación tributaria y se pregunta si se trata de un acto de naturaleza declarativa o constitutiva. Berliri explica que al sostener que la comprobación o el acto de imposición tienen naturaleza declarativa se quiere afirmar simplemente que no determinan el nacimiento de la obligación tributaria, y cuando se sostiene su naturaleza constitutiva, se afirma que la obligación tributaria nace precisamente de tales actos. En consecuencia, la comprobación o la imposición será declarativas si reconocen la existencia de una obligación tributaria ya nacida, mientras que serán constitutivas si son ellas las que constituyen dicha obligación. Para establecer en que casos la comprobación es constitutiva y en cuáles declarativa es necesario averiguar si la obligación tributaria ha nacido ya antes de dicho acto o, por el contrario, nace precisamente por efecto del mismo. Berliri destaca que en los impuestos directos la obligación tributaria nace no de la realización del presupuesto de hecho, sino de la inscripción en la lista cobratoria. "Y puesto que antes de esta el contribuyente no sólo no debe, sino que no puede siquiera pagar, mientras que después de que dicho acto haya sido realizado, el contribuyente, aun no estando todavía obligado a pagar (el deber, se hará actual sólo con el transcurso del plazo), tiene la posibilidad de pagar, el acto de imposición (es decir, la inscripción en la lista cobratoria) es, por definición, constitutivo de la obligación tributaria". (41).

C) Crisis de la doctrina centrada en la obligación tributaria y en la relación jurídica compleja. Traslado de la atención hacia los aspectos procedimentales del tributo.

A pesar de los esfuerzos realizados por la teoría de la relación jurídica tributaria para explicar los aspectos estáticos y dinámicos de los tributos y de los intentos por incluir en las construcciones doctrinales a todos sus aspectos procedimentales y administrativos, estos resultan insuficientes e insatisfactorios; las transformación acelerada del Derecho tributario afecta a su misma esencia, el proceso de modificación se extiende tanto a la parte material como a la parte formal de los tributos haciendo cada vez más difícil su distinción, por lo tanto se requiere una profunda revisión de los procedimientos tributarios y otra metodología más adecuada a las nuevas estructuras tributarias.

Los tratadistas comienzan a interesarse en el aspecto procedimental de los tributos; comienzan a analizarse, aunque al principio de manera aislada y estática, las instituciones que integran el procedimiento de aplicación de los tributos. Como consecuencia se produce una crisis de las teorías centradas en la obligación tributaria y en la relación jurídica compleja, y en la doctrina encuentran aceptación las corrientes procedimentales que pretenden realizar un estudio unitario y conjunto del tributo como instituto jurídico.

Surgen entonces las tesis dinámicas o procedimentales

sobre el Derecho tributario a cuya metodología se incorporan los conceptos de función, potestad, procedimiento, etc. que enriquecen los resultados de los análisis doctrinales. "Se concibe entonces el Derecho tributario en su actuación como un procedimiento de imposición en el que se producen una serie de actos que traen unos causa de los otros y que tienden a un acto final. Se traslada así el centro de gravedad desde el hecho imponible a la consideración de sus efectos jurídicos, es decir, a las situaciones subjetivas que origina, que al no ser correspondientes exceden al concepto de relación jurídica y se instalan en el de procedimiento de imposición" (42).

1.- Tesis dinámicas o procedimientales (potenciación de los conceptos de función, potestad, procedimiento, etc.)

a) Renato Alessi (43).

Tesis de la función tributaria.

a.1.- Definición de Derecho tributario. Considera Alessi que el Derecho tributario, entendido como ordenamiento, puede definirse como el conjunto de normas jurídicas que regulan la función tributaria de los entes públicos. Alessi traslada el concepto de función del Derecho administrativo al campo del Derecho tributario, y señala que la función tributaria es el conjunto de poderes jurídicos, que denomina potestad tributaria, a los que corresponden deberes jurídicos, dirigidos a la realización de un fin público.

a.2.- Consideración de la potestad tributaria (función tributaria) en el plano abstracto y en el plano concreto. La potestad tributaria, expresa Alessi, puede considerarse en dos planos jurídicos distintos: en el plano abstracto y en el plano concreto.

En el plano abstracto la potestad tributaria tiene por objeto la elaboración de normas jurídicas en base a las cuales se imponen los tributos; a la potestad tributaria considerada en el plano abstracto la llama "potestad tributaria primaria".

En el plano concreto, la potestad tributaria consiste en la actividad administrativa de gestión, liquidación y recaudación de los tributos; a esta potestad la denomina "potestad tributaria complementaria".

Como caracteres de la potestad tributaria en el plano abstracto y en el concreto, Alessi señala los siguientes: en el plano abstracto destaca su caracter de discrecionalidad, sin más límites desde el punto de vista jurídico, que los derivados de la Constitución; en el plano concreto, por el contrario, destaca el carácter reglado de la potestad, debido a que la norma impone, en abstracto, a todos los sujetos una obligación tributaria y no se limita a conceder la potestad de imposición a la autoridad pública.

En el plano concreto, el ejercicio de la potestad tributaria conduce al nacimiento de la obligación tributaria; Alessi mantiene que la obligación tributaria nace de la realiza-

ción del hecho imponible y que normalmente la eficacia de dicha obligación puede quedar condicionada a un acto administrativo de reconocimiento y de calificación del presupuesto.

a.3.- Existencia de una obligación sustancial y de deberes jurídicos de carácter secundario e instrumental. Alessi resalta la existencia de una dualidad de funciones de la autoridad tributaria: por una parte, la función sustancial y final a la cual corresponde una potestad principal, esencial y sustancial, de imposición, a través de la cual se actúa de modo directo e inmediato respecto a sujetos determinados la obligación tributaria impuesta abstractamente por la norma jurídica; por otra parte, la función instrumental, correlativa de una pluralidad de potestades instrumentales, dirigidas a la mejor actuación de la potestad de imposición, y por tanto, accesoria respecto de esta última.

De todo lo anterior Alessi deduce, que frente a la obligación tributaria, de carácter sustancial y final, existen otros deberes jurídicos de carácter accesorio e instrumental, que pueden cumplir una función preparatoria respecto a la obligación tributaria sustancial.

Dentro del ámbito de los deberes jurídicos accesorios, Alessi los clasifica: desde el punto de vista del origen de los mismos, deberes impuestos directamente por una norma tributaria, e indirectamente por un acto administrativo; desde el punto de vista de su contenido distingue entre meras situaciones de sujección y deberes de comportamiento.

a.4.- Desarrollo de la función tributaria. Alessi llama a su construcción "dinámica" y explica que en el desenvolvimiento de la función tributaria pueden adoptarse dos perspectivas a las cuales denomina "enfoque estático" y "enfoque dinámico".

El enfoque estático se ocupa de la teoría de los actos jurídicos tributarios singulares a través de los cuales la función tributaria se desarrolla. Alessi considera que los actos jurídicos tributarios es necesario dividirlos en actos tributarios esenciales y actos tributarios acessorios complementarios.

Los actos tributarios esenciales son los actos dirigidos inmediatamente a la imposición del tributo, pueden producirse en el plano abstracto y en el plano concreto. En el plano abstracto, el acto tributario está constituido por un acto normativo que establece el tributo; en el plano concreto, el acto tributario tiene un valor puramente declarativo, respecto al nacimiento de la obligación tributaria, ya que el valor constitutivo corresponde a la realización del hecho imponible.

Los actos tributarios accesorios son los que permiten llevar a cabo la realización del tributo.

El enfoque dinámico se ocupa de la toería del procedimiento tributario, que considera la sucesión necesaria, cronológica y lógica de los actos singulares a través de los cuales se alcanza la percepción de los tributos. En la teoría del pro

cedimiento, observa Alessi, caba hablar de pluralid d de procedimientos, por las siguientes razones: en primer lugar, depués de un primer procedimiento denominado "declarativo" y que concluye en el acto liquidatorio, puede seguir un segundo procedimiento "ejecutivo", dirigido a dar efectividad a la liquidación, hasta la efectiva percepción del tributo; en segundo lugar, no existe un único procedimiento tributario aplicable a todos los tributos sino que existen una serie de procedimientos diversos, algunos de ellos específicos para un determinado tributo. No obstante, Alessi destaca que existe un procedimiento, que en sus elementos esenciales, se aplica a toda una serie de tributos; este procedimiento lo considera "normal y típico" frente a los otros considerados como "especiales" (44).

b) Gian Antonio Micheli (45).

Tesis de la potestad de imposición.

b.1.- Distinción entre potestad tributaria y potestad de imposición. Gian Antonio Micheli considera que existe confusión entre el poder de producir normas jurídicas tributarias, el cual constituye una manifestación del poder legislativo, y la potestad administrativa dirigida a la aplicación de la norma al caso concreto; para establecer la distinción denomina "potestad tributaria" a la actuación normativa y "potestad de imposición" a la aplicación de las normas tributarias (46).

A continuación Micheli destaca las características de la potestad de imposición, señalando que se trata de una potes

tad reglada, indisponible, irrenunciable e imprescriptible (47).

b.2.- Distinción entre potestad de imposición y potestad de crédito subjetivo. Micheli, señala que el derecho de crédito del sujeto activo presupone una responsabilidad a cargo del sujeto pasivo o contribuyente, por lo que en caso de incumplimiento de la obligación de pago existe la posibilidad de ejercitar los medios de tutela coactiva, administrativa y jurisdiccional. Cuando el ente impositor no tiene el poder de pretender la prestación sin contar con la voluntad del deudor e incluso contra ella no existe responsabilidad del contribuyente; antes de que nazca el derecho de crédito pueden existir de un lado, la potestad de imposición y, de otro, obligaciones y deberes cuya violación puede traer consigo diversas responsabilidades para cuya concreción se requiere el ejercicio de la potestad impositiva.

En opinión de Micheli el objeto del Derecho tributario son las normas que regulan los ingresos tributarios y el objeto de estas normas es el concepto de potestad y su desarrollo. Micheli distingue dentro de este conjunto normativo varios grupos: en primer lugar, normas que determinan los sujetos de la potestad de imposición, los presupuestos para su ejercicio, el contenido de la prestación tributaria, etc.; en segundo lugar, normas que regulan el procedimiento de realización completa de la potestad y, por último, normas que determinan la tutela jurisdiccional, civil o penal, de los derechos de los sujetos activos y pasivos. (48).

c) Federico Maffezzoni (49).

El procedimiento tributario como instituto de derecho sustancial.

c.1.- Examen de las situaciones jurídicas subjetivas creadas por las normas impositivas. Maffezzoni afirma que son dos las situaciones jurídicas subjetivas creadas por las normas impositivas: el poder de imperio del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo. También sostiene que mientras la situación jurídica subjetiva denominada "deber" se traduce en una serie de deberes, que son al mismo tiempo conexos y autónomos, la situación jurídica subjetiva denominada "poder de imperio" es única aunque con contenido variable pudiendo traducirse en un conjunto indeterminado de actos dirigidos a un sólo fin: la efectiva realización de las prestaciones coactivas impuestas por las normas y la efectiva aplicación de las sanciones que deriven de su incumplimiento. Estos actos constituyen -prosigue Maffezzoni el lazo de unión entre los deberes jurídicos y el poder de imperio creados por las normas tributarias; así, esas situaciones son contrapuestas entre si aunque no son recíprocamente correspondientes. A los deberes establecidos a cargo de los sujetos pasivos del impuesto, cualquiera que sea su contenido, no corresponde nunca un poder del ente público ni de pretender el cumplimiento de los deberes, ni de liberar al obligado una vez que haya cumplido y tampoco lograr la determinación jurisdiccional ni administrativa del deber. Al ente público corresponde= recibir la prestación espontánea del sujeto pasivo sin poder liberar al deudor; com

probar la existencia y el contenido del presupuesto de hecho del deber y el cumplimiento de éste, sin poder liberar al obligado al comprobarse el cumplimiento, y; la aplicación de sanciones previstas por la norma tributaria al comprobarse el incumplimiento del deber.

c.2.- Sustitución del término relación jurídica tributaria por el procedimiento de imposición. Maffezzoni señala que el conjunto de actos que se producen en el desarrollo de las dos situaciones jurídicas subjetivas debe denominarse "procedimiento de imposición" porque los actos singulares que integran dicho conjunto están destinados a un mismo fin y porque el procedimiento tiene como función conectar, armonizar y unificar el poder de imperio del ente público impositor con los deberes jurídicos de los sujetos pasivos, que son, como ya se ha señalado, situaciones jurídicas de contenido no correspondiente. Así, el procedimiento de imposición se diferencia de la relación jurídica ya que esta se caracteriza por ser una relación entre dos o más situaciones jurídicas subjetivas de contenido correspondiente, por ejemplo: la relación de crédito y deuda. Por consiguiente, Maffezzoni propone la sustitución del término "relación jurídica tributaria" por el de "procedimiento de imposición".

Maffezzoni se pregunta cómo logar la función del procedimiento, es decir, la conexión, armonización y unificación de las dos situaciones jurídicas subjetivas, para explicarlo formula dos hipótesis: en un primer supuestos, los sujetos pa

sivos cumplen con sus deberes jurídicos; en el segundo supuesto, los deberes jurídicos se incumplen totalmente o en parte. En el primer caso, el ente público comprueba que el sujeto pasivo ha dado cumplimiento a sus deberes y adquiere un derecho subjetivo sobre las cosas que fueron objeto de la prestación realizada. En el segundo caso, el ente público al comprobar el incumplimiento y ejercer actos de condena, adquiere un derecho subjetivo a obtener las nuevas y diversas prestaciones indicadas en tales actos.

c.3.- Tesis del valor constitutivo del procedimiento. La consecuencia que saca Maffezzoni de las consideraciones anteriores es la siguiente: de la realización del presupuesto de hecho no nace nunca un derecho subjetivo al impuesto para el ente público, nacen deberes jurídicos a cargo de los sujetos pasivos y a favor del ente público; a estos deberes no corresponde nunca un derecho subjetivo, sino un poder de imposición del ente público. Estas conclusiones conducen a Maffezzoni a su tesis la cual expresa en los siguientes términos: "El poder de imposición tiene siempre, en todos los impuestos, sin excluir ninguno, eficacia constitutiva de un derecho subjetivo del ente público y es, por tanto, un instituto de derecho sustancial, no de derecho formal" (50).

2.- La influencia en la doctrina española de las tesis dinámicas.

Las doctrinas dinámicas ejercieron mucha influencia,

en las obras generales y monográficas que se publicaron en España, desde su formulación.

a) Matías Cortés Domínguez (51).

Relevancia del cambio de eje del Derecho tributario, de un Derecho del hecho imponible a un Derecho de la liquidación del tributo. El profesor Matías Cortés publicó en 1968 el primer volumen de su obra "Ordenamiento tributario español", el libro se acoge a la sistemática de la Ley General Tributaria lo cual determina que dicho volumen esté dedicado a la obligación tributaria; en el libro el profesor Cortés destacó la importancia que en la disciplina debía darse al análisis de los actos de aplicación del tributo, especialmente a los actos de liquidación. Cortés Dominguez y Pérez de Ayala los primeros en señalar, en España, el giro de la doctrina hacia la noción de función tributaria; aunque no puede señalarse a Cortés adhesión particular a alguna de las tesis dinámicas. El profesor Cortés considera, en 1968, que se está pasando de "la glorificación del hecho imponible" como eje del Derecho tributario, a la "potenciación de la liquidación", es decir, al conjunto de actuaciones de la Administración encaminadas a la aplicación del tributo; al potenciar la liquidación tributaria se persigue que no se malogren los propósitos del Derecho tributario material por falta de desarrollo del Derecho tributario formal. A su juicio, la categoría de la obligación es insuficiente para explicar integramente el fenómeno tributario y para

asegurar la operatividad de los principios inspiradores del ordenamiento, es decir, legalidad, seguridad, justicia.

b) José Luis Pérez de Ayala (52).

Conexión entre la obligación tributaria y el procedimiento de gestión. La obra de José Luis Pérez de Ayala, al igual que la de Cortés Domínguez, es de 1968; hubo sincronización de ideas como eco de las doctrinas de Alessi y Maffezzoni en Italia (1965). Pérez de Ayala aporta algunas ideas adscritas a la tesis de Maffezzoni cuando expresa que de la realización del hecho imponible no surge un derecho subjetivo de crédito correlativo del ente público ni una deuda tributaria ni poder de la Administración para liberar al contribuyente o declarar cumplida su obligación; de la realización del hecho imponible surge un comportamiento legalmente obligatorio a cargo del contribuyente, impuesto por la ley, y en favor del Estado, que debe calificarse como "deber jurídico particular" frente al cual no existe un derecho subjetivo del Estado. Pérez de Ayala señala que "en una construcción de esta naturaleza, se destaca la importancia y función que a la Administración corresponde en la correcta aplicación de la Ley Tributaria."(53). A juicio de Pérez de Ayala el abandono del dogma de la relación jurídica tributaria en beneficio de otras categorías, no es una actitud "completa"y señala la necesidad de reincorporar dicho dogma a la Teoría general del Derecho tributario, al lado de los nuevos esquemas, para un análisis del Dere

cho tributario comprensivo de sus perspectivas estáticas y dinámica.

En un trabajo posterior, el profesor Pérez de Ayala, se plantea los problemas jurídicos que la doctrina del procedimiento presenta en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria y al poder de liberación. La obligación tributaria no surge del procedimiento señala Pérez de Ayala, sino que "nace de un presupuesto complejo de formación progresiva integrado por el hecho imponible y por una actividad administrativa. (54). Incluye a la actividad administrativa en el presupuesto complejo de formación progresiva ya que no es necesario llegar a la consumación de la gestión del tributo para que nazca la obligación tributaria. Expresa que no es correcto afirmar "que el procedimiento de gestión tributaria es el presupuesto complejo y de formación progresiva, cuya completa realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ni éste es efecto jurídico esencial del procedimiento, ni se precisa siempre todo su desarrollo para que dicho efecto se produzca" (55). Y, ello, poque: este efecto puede nacer antes de que termine el procedimiento de gestión, con el acto administrativo de liquidación provisional; además, en aquellos casos en que la obligación tributaria nace como efecto final del procedimiento este efecto no lo sería tan sólo de la realización del procedimiento completo, sino además, y necesariamente de la realización del hecho imponible. A continuación Pérez de Ayala se plantea el problema de si el procedimiento de gestión tributaria puede considerarse un presupuesto complejo en relación a al-

gún efecto final esencial e inherente al mismo y distinto del nacimiento de la obligación tributaria. "En los casos de autoliquidación, o en los supuestos de tributo 'sin imposición' en los que el sujeto pasivo tributario hubiera aplicado correctamente la ley fiscal, el acto final con el que se cierra el procedimiento no tiene más efecto que el de declarar liberado a dicho sujeto de sus deberes fiscales". (56). Agrega Pérez de Ayala que en los casos de los tributos con imposición en que la liquidación provisional hubiera sido correcta y comprensiva de todos los hechos imposibles y base impositivas legalmente gravables se dan los mismos efectos y la observación anterior es aplicable.

c) Eusebio González García. (57).

Procedimiento de imposición. El trabajo publicado poer el profesor González, "Los esquemas fundamentales del Derecho tributario", contiene puntos de vista que coinciden con los de Micheli y Maffezzoni. Comienza su construcción con la distinción entre los aspectos estático y dinámico del fenómeno tributario. El aspecto estático contempla la situación jurídica de los distintos sujetos tributarios en un momento determinado; el aspecto dinámico examina la serie de situaciones sucesivas en que se encuentran o pueden encontrarse esos mismos sujetos, y se centra en los conceptos de función y potestad tributaria. A juicio de González García el centro de gravedad del Derecho tributario se traslada desde el presupuesto de hecho a sus efec

tos jurídicos, es decir, a las situaciones jurídicas subjetivas que el ordenamiento hace surgir de su realización; se adhiere a la tesis de Micheli y Maffezzoni de la sustitución del esquema tradicional de la relación jurídica tributaria por el de procedimiento de imposición. Considera que de la aplicación de las normas tributarias surgen dos actuaciones jurídicas subjetivas de contenido no recíproco, el poder de imposición del ente público y el deber tributario del contribuyente, aptas para dar lugar a un conjunto de actos constitutivos de un procedimiento jurídico: el procedimiento de imposición.

En 1975 los profesores Pérez de Ayala y González García unieron los esfuerzos de la labor investigadora llevada a cabo hasta ese momento individualmente por cada uno, con el objeto de publicar en forma conjunta una obra sistemática denominada "Curso de Derecho tributario" (58). En el prólogo a la tercera edición del "Curso", Pérez de Ayala y González García señalan que a lo largo de su colaboración se ha producido una "simbiosis de opiniones" (59).

d) Alvaro Rodriguez Bereijo (60).

Enfoque dinámico como coadyuvante a la instauración de la justicia tributaria. Alvaro Rodriguez Bereijo publica sus estudios "Introducción al estudio del Derecho financiero" en 1976. Rodriguez Bereijo muestra cierta "simpatia intelectual", en palabras del profesor Sáinz de Bujanda, por las tesis dinámicas al realizar su exposición aunque sin adherirse a ningu-

na de ellas en particular, en su obra expone las razones de la crisis de la concepción clásica o estática del fenómeno tributario. Estas razones son las siguientes: en primer lugar, desde un punto de vista técnico, el concepto de relación jurídica tributaria es insuficiente para explicar las situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas a que da lugar el fenómeno tributario y para albergar el conjunto de vínculos, deberes, derechos, etc. que integran el concepto de tributo; en segundo lugar, el aspecto de justicia, considera Rodriguez Bereijo que es preferible un Derecho tributario que contemple el aspecto dinámico de aplicación del tributo, ya que la justicia tributaria, meta de la disciplina, se alcanza mejor con el concepto de función que con el concepto de relación jurídica tributaria. Rodríguez Bereijo sostiene que la relación jurídica tributaria es una concepción garantista por estar al servicio de tesis que postulan garantías del Derecho privado, las tesis funcionales, por el contrario, están al servicio de la comunidad.

e) Francisco Escribano López (61).

Fecundidad de la doctrina dinámica para el desarrollo del Derecho tributario. Escribano López acoge sin reservas los planteamientos de las tesis dinámicas y cree en su fecundidad para el desarrollo del Derecho tributario, sus ideas coinciden con las expuestas por Rodriguez Bereijo como razones de la crisis de la doctrina clásica. Considera a las tesis dinámicas fun

dadas en la justicia tributaria. A su juicio las tesis dinámicas permiten extender a las normas instrumentales del tributo los principios de reserva de ley tributaria y capacidad contributiva, conformando, de esta manera, el Derecho tributario a los ideales de justicia, los cuales deben plasmarse en la Constitución. Subraya que la concepción dinámica ha de acogerse porque en ella priva en primer plano de interés no el individuo sino la colectividad.

f) Alfonso Rodríguez Sáinz (62).

Reservas a la construcción del Derecho tributario en torno a la categoría del procedimiento de imposición. Partiendo de iguales doctrinas que Escribano López llega a conclusiones distintas; Rodríguez Sáinz formula reservas ante la construcción del Derecho tributario en torno a la categoría del procedimiento impositivo: señala que el poder sancionador de la Administración es una facultad de un derecho; subraya que después del pago, la Hacienda puede comprobar la realización de la obligación tributaria, lo cual no supone la inexistencia de un derecho antes del pago o de su falta; agrega que el cobro por parte de la Hacienda es el efecto de una facultad inherente a una derecho subjetivo, destaca que el deber de declarar y pagar y el derecho a cobrar no son situaciones subjetivas de contenido no recíproco, puesto que el Derecho programa el desarrollo de la realización que surge de un determinado hecho y; por último, señala que el procedimiento no puede susti

tuir a la relación jurídica. Así mismo señala en las tesis dinámicas un trasfondo jurídico social, acentúan el aspecto colectivista y publicista.

D.- POSICION ACTUAL DE LA DOCTRINA.

1.- Alemania. Ordenanza tributaria de 1977.

La Ordenanza tributaria alemana, cuya versión original data de 1919, ha sido modificada entre 1919 y 1931 a través de varias reformas; en 1931 se le dio nueva redacción pasando algunas de sus partes a leyes secundarias.

En 1963 el "Bundestag" (63) alemán solicitó al Gobierno federal la reforma del Derecho tributario general, con las finalidades siguientes: "desbrozar las leyes que regulan los impuestos en particular y reponer la Ordenanza tributaria como ley general; corregir su sistemática y terminología; coordinar correctamente los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la tributación" (64). Para llevar a cabo dicha reforma se organizó un grupo de trabajo en el Ministerio Fiscal de Finanzas, encargado de elaborar un anteproyecto el cual sirvió de documento base para el trabajo de los ponentes del Ministerio. En la elaboración de la nueva versión de la Ordenanza se trabajó durante varios años, siendo aprobada por el Parlamento de conformidad con el Gobierno, el 16 de marzo de 1976 y entrando en vigor el 1 de enero de 1977.

La Ordenanza tributaria de 1977, al igual que sus ver

siones de 1919 y 1931,continúa refiriéndose a la distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal; sigue diferenciando la obligación tributaria en sentido estricto de la relación jurídica tributaria amplia. Contiene definiciones conceptuales de carácter general, preceptos generales sobre la relación jurídica tributaria, regula el Derecho procesal tributario y el Derecho penal y sancionador tributario.

La Ley consta de 415 artículos divididos en nueve partes: 1ª Parte: Disposiciones preliminares; 2ª Parte: Derecho de la obligación tributaria; 3ª Parte : Disposiciones generales en materia de procedimiento; 4ª Parte: Realización de la imposición (gestión tributaria); 5ª Parte: Procedimiento de recaudación; 6ª Parte: Ejecución; 7ª Parte: Procedimiento de los recursos extrajudiciales; 8ª Parte: Disposiciones materiales y procedimentales sobre penas y multas; y 9ª Parte: Disposiciones finales.

A la Ordenanza tributaria se le denomina ley tributaria fundamental "por contener las disposiciones básicas aplicables a todos los impuestos. Es la amplia codificación de una parte general del Derecho tributario y presupone una comprensión y penetración científicas de todo el Derecho tributario, un dominio sistemático del mismo, una formación jurídica de conceptos y un lenguaje y terminología jurídicos. Una codificación de esta naturaleza promueve la seguridad jurídica y la igualdad de la imposición mediante su ordenación sistemática y me-

diante el valor de didáctico unido a ésta" (65). La Ordenanza tributaria es el instrumento jurídico mediante el cual pueden aplicarse las leyes tributarias especiales y realizarse los créditos tributarios; a través de ella pueden lograrse los objetivos del Derecho tributario material y las corporaciones acreedoras de los impuestos reciben los ingresos que con arreglo a la ley les pertenecen. El contenido de las leyes secundarias, especialmente las disposiciones procedimentales y las disposiciones jurídico-materiales comunes a todos los impuestos, se han reunido de manera sistemática en la Ordenanza tributaria.

A fin de garantizar la protección jurídica del obligado tributario frente a las muchas posibilidades de intervención concedidas a la Administración financiera, en la esfera de intereses del individuo, la Ordenanza tributaria recoge los principios de generalidad, legalidad y tipicidad de la imposición, el principio de proporcionalidad, la apelación ante los Tribunales financieros independientes y la posibilidad de recurrir ante el Tribunal Constitucional Federal cuando un obligado tributario se sienta lesionado en sus derechos fundamentales por medidas de las autoridades de la Administración financiera.

La ejecución de las leyes tributarias alemanas por su multiplicidad y complejidad ha llegado a ser superior a la capacidad de la Administración financiera, así muchas liquidaciones tributarias y, en consecuencia, los pagos definitivos de producen sólo después de varios años. Con la intención de

corregir esta situación, el artículo 164 de la Ordenanza introduce la "liquidación tributaria con reserva de comprobación", procedimiento que permite a las autoridades financieras liquidar el impuesto de manera general tras la presentación de la declaración tributaria, sin comprobar su exactitud, basándose exclusivamente en los datos suministrados por el obligado tributario. Los impuestos que el sujeto pasivo deba conforme a su propia declaración tiene que pagarlos de inmediato; durante el período en que está en vigor la reserva de comprobación, la Administración financiera puede aclarar y comprobar en su totalidad el supuesto de hecho tributario. Por su parte, el artículo 168 equipara la declaración-liquidación a la liquidación con reserva de comprobación.

Klaus Tipke señala que la Ordenanza tributaria de 1977 es, en lo esencial, una ley técnica; mientras que la Ordenanza tributaria del Reich de 1919 se debió al trabajo conceptual de una sola persona -Enno Becker-, la de 1977 fue concebida por distintas personas dedicadas a la práctica (66).

2.- Fernando Sáinz de Bujanda.

Propuesta de una visión actualizada e integradora del Derecho Tributario.

En su obra "Sistema de Derecho financiero", Volumen segundo, el profesor Sainz de Bujanda, después de realizar un resumen expositivo y de someter a comentario crítico las dis-

tintas construcciones doctrinales elaboradas en torno al instituto jurídico del tributo, fórmula una propuesta de conjunto del fenómeno tributario a la que califica de "actual e integradora". El profesor Sáinz de Bujanda expresa repudio a cualquier propuesta de alternativa entre la concepción clásica de la relación jurídica tributaria y los enfoques de la función tributaria, con sus variantes de la potestad de imposición y del procedimiento tributario; y declara su convicción de que esos diversos esquemas no se excluyen entre sí, si se integra lo que cada uno aporta de valioso y se eliminan sus deficiencias o sus excesos.

Señala como exceso y deformación de la teoría de la relación, su aspiración a integrar en su seno las potestades tributarias; por otra partes, señala como exceso y deformación de la teoría del procedimiento, la pretensión de convertirse en instituto de derecho sustancial, creador de la obligación.

a) Primacía en la organización sistemática y dogmática del Derecho tributario en la teoría de la obligación tributaria.

El concepto de obligación tributaria -escribe Sáinz de Bujanda- no debe identificarse con el de relación jurídica tributaria compleja, ya que éste último concepto no constituye un molde adecuado, en sentido técnico, para explicar el conjunto de situaciones jurídicas tributarias subjetivas en que pueden encontrarse tanto el ente impositor como los su

jetos pasivos del tributo u otras personas (terceros) relacionados con ellos. Por tanto, Sáinz de Bujanda, acoge el concepto de relación jurídica tributaria en su significado estricto de crédito y deuda, es decir, de vínculo entre el ente público impositor y el sujeto del tributo. Señala que el concepto de relación jurídica tributaria debe acompañarse de otros conceptos complementarios e instrumentales, para lograr la visión dinámica y completa del fenómeno tributario que por si mismo no puede ofrecer.

Afirma que el derecho de la relación jurídica tributaria, entendido en su acepción de obligación tributaria, sigue siendo el eje dogmático del Derecho tributario; afirmación que basa en dos razones: en primer lugar "porque todas las demás situaciones jurídicas, activas o pasivas, que se producen en el ámbito de la imposición, van referidas, de una u otra manera a la obligación de pagar el tributo", y en segundo lugar, "porque entre la obligación tributaria y los demás elementos que hacen posible el desenvolvimiento del fenómeno tributario, considerado en toda su amplitud, existen recíprocas influencias, de tipo jurídico, que constituyen el objeto más extenso y complejo de esta disciplina". (67).

b) Fundamento legal de las potestades administrativas y título de legitimación para el ejercicio de las mismas.

Advierte el profesor Sáinz de Bujanda que las potesta

des tributarias pueden cumplir tres funciones: comprobar el cumplimiento, por los sujetos pasivos, de sus obligaciones y deberes; comprobar el cumplimiento de sus deberes legales, de auxilio o colaboración con la Administración financiera, por parte de terceros; y; pretender el cumplimiento de sus obligaciones por los sujetos pasivos de la imposición, así como imponer deberes destinados a facilitar la aplicación del tributo.

El ejercicio de las potestades tributarias tiene normalmente un fundamento legal. Es la ley -prosigue Sáinz de Bujanda- la que confiere la potestad y define su contenido. Sin embargo puede suceder que el objetivo que se persigue al ejercitar las potestades consista en dar efectividad a derechos públicos subjetivos nacidos de la ley o de contratos celebrados entre el ente público y los particulares. En este caso, la potestad tiene siempre un fundamento legal pero los derechos subjetivos de la Administración operan como títulos inmediatamente legitimadores de su ejercicio singular.

c) Distinción entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal.

El profesor Sáinz de Bujanda expresa que el Derecho tributario puede ser objeto de investigación y enseñanza en un determinado orden y señala que es posible distinguir, dentro del campo tributario, dos tipos de elementos, unos materiales sustanciales y otros formales o instrumentales. Inspi-

rándose en la literatura alemana adopta la distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal (68), señalando al primero, como objeto, "el análisis de los elementos componentes del tributo", y al segundo, "el estudio de los presupuestos para el despliegue de la actuación administrativa de aplicación del tributo, y el análisis de los efectos jurídicos que tal aplicación provoca" (69).

E.- TRANSFORMACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

1.- La falta de colaboración entre la Administración y los contribuyentes.

Ya hemos señalado como bajo las ideas del liberalismo se desarrolla un sistema tributario garantista e individualista en el cual el principio de legalidad se manifiesta como un principio negativo y de control que tiene por función la protección o garantía del ciudadano. Se construye un sistema tributario de técnica simple, con arreglo al cual los tributos se estructuran en forma mecanicista para facilitar la actividad de la Administración ya que esta disponía de escasos medios para realizar con eficacia su gestión; la actividad de la Administración se va a limitar al control de la realización de los hechos imponibles sin necesidad de proceder a complejas calificaciones jurídicas, y los hechos imponibles se configuran de manera que su conocimiento requiera la menor participación de los contribuyentes, los cuales se ven alejados del sistema tributario con el que cumplen sólo pagando sus obligaciones.

En España el sistema tributario, surgido a partir de la reforma tributaria de Mon-Santillán de 1845, recibió mucha influencia de las ideas del liberalismo, imperantes en esa época , así, se adopta un sistema de imposición de producto, se simplifica la imposición indirecta, aumentando su presión fiscal y no existe una imposición personal sobre la renta.

Con el transcurso del tiempo, el Estado liberal que reduce al máximo sus actividades con la consiguiente reducción del gasto público, deja paso al Estado intervencionista que asume nuevas funciones creciendo el gasto público así como los ingresos públicos. El aumento del gasto público significa el incremento de las necesidades recaudatorias, por tanto para obtener un aumento en la recaudación se recurre a sucesivas reformas tributarias que multiplican el número de tributos y elevan los tipos de gravamen, aumentándose progresivamente la presión fiscal; sin embargo dichas reformas conservan las técnicas y líneas estructurales de los sistemas tributarios anteriores.

Ante este sistema tributario, el contribuyente reacciona negativamente no prestando su colaboración en la gestión tributaria; por su parte, la Administración carece de medios técnicos y personales para aplicar el sistema tributario, lo cual se traduce en una insuficiencia recaudatoria.

Intentando lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa y un aumento en la recaudación se incluyeron en los procedimientos de aplicación de los tributos a las corporaciones profesionales o gremiales, estableciéndose en el Dere

cho español por la Reforma de 26 de diciembre de 1957 las evaluaciones globales y los convenios con agrupaciones de contribuyentes. La llamada "colaboración social de los contribuyentes" ha sido suprimida, ya que si bien es cierto que logró mejorar la recaudación, también ocasionó injusticias y fomentó la defraudación.

Las sucesivas reformas tributarias van introduciendo paulatinamente cambios en la mecánica tributaria, ya hemos señalado cómo la doctrina al analizar estas modificaciones comienza a prestar atención al aspecto "formal" y "procedimental" del tributo.

a) La Tributación por impuestos reales o de producto.

La doctrina coincide en señalar la reforma Mon Santillán de 1845, como el punto de partida del sistema tributario español como conjunto coherente de tributos. Esta reforma se apoyaba sobre la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, los demás impuestos que se crearon pretendían apoyar a aquél, siendo estos los siguientes: subsidio industrial y de comercio, contribución de inquilinato (70), y en el ámbito de la imposición indirecta se establecieron dos tributos, el derecho de hipotecas (gravaba la transmisión "inter vivos" o "mortis causa" de bienes inmuebles, su arriendo o subarriendo y la imposición sobre ellos de censos u otras cargas) y el impuesto sobre el consumo de especies determinadas (gravaba el consumo

de aguardientes, licores, aceite de oliva, carnes, sidra, chacolí, cerveza y jabón). El sistema de imposición directa basado en los impuestos de producto, gravaba las rentas procedentes de los bienes inmuebles pero no gravaba, o lo hacía moderadamente, las que procedían del trabajo y capital. El sistema real o de producto se apoya en la imposición sobre el consumo por oposición al sistema personal, el cual se caracteriza por la existencia de impuestos personales, progresivos y sobre rentas ciertas (71).

En 1893 la Ley de Presupuestos divide la Contribución de Inmuebles, cultivo y ganaderia en dos: Contribución territorial Rústica y Pecuaria y Contribución Territorial Urbana. En 1900 se crea la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria estructurado en tres tarifas ; la tarifa primera gravaba las rentas procedentes del trabajo, la tarifa segunda gravaba las rentas que procedían del capital y la tarifa tercera gravaba las rentas mixtas procedentes del trabajo y del capital. Estas tres tarifas, se formaron basándose en impuestos ya existentes.

Así, la tarifa primera fusionó los impuestos sobre sueldos y asignaciones, sobre honorarios de los registradores de la propiedad y los epígrafes de la contribución industrial que gravaban rendimientos del trabajo. La tarifa segunda recogió el impuesto de la deuda pública y los epígrafes de la tarifa de la contribución industrial que gravaba los intereses de capital prestado y los dividendos del capital representado

por acciones. Y, la tarifa tercera gravaba los rendimientos mixtos del trabajo y del capital no gravados en otra forma.

La reforma de 1900, debida a Raimundo Fernandez Villaverde, tuvo, por objeto completar y reestructurar el sistema real de imposición basándose para ello en los siguientes tributos: la Contribución Territorial Rústica, y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y la Contribución Industrial. En el campo de la tributación indirecta, las reformas de Villaverde iban dirigidas a extender su aplicación así sucedió en el Derecho de Hipotecas, en el Impuesto del Timbre y en el ámbito de los impuestos de consumo; en cuanto al Arancel de Aduanas, se introducen reformas proteccionistas (72).

Desde 1906 hasta 1936, el sistema tributario español se ve sometido a muchas modificaciones parciales impulsadas y orientadas por el profesor Flores de Lemus en una labor constante que Fuentes Quintana y César Albiñana han denominado "la reforma continua, paciente y silenciosa del profesor Flores de Lemus" (73).

Entre las modificaciones más importantes de este período podemos mencionar las dirigidas hacia la personalización del sistema, a la introducción de los impuestos personales, sobre la renta. Así, la Ley de 29 de abril de 1920 configura la tarifa tercera de Utilidades como un impuesto personal que grava la renta de las sociedades. Y la Ley de 20 de diciembre de 1932 introduce la Contribución General sobre la Renta, impues

to personal sobre la renta de las personas físicas y de carácter complementario de los impuestos de producto.

Tras la guerra civil y debido a imperiosas necesidades recaudatorias se produce una nueva reforma a través de la Ley de 16 de diciembre de 1940. Esta reforma se basa, en el ámbito de los impuestos directos, en una elevación general de tipos; en el campo de los impuestos indirectos, la reforma se centra en los impuestos sobre el consumo, estableciendo para ello la Contribución de Usos y Consumos en la cual se integran impuestos ya existentes y se crean nuevos conceptos. Dicha contribución se divide en cinco tarifa que gravan: el consumo de "productos alimenticios", "energías, primeras materias y alumbrado", "productos eleaborados", "comunicaciones" y "lujo".

La siguiente reforma general del sistema tributario español se produce en 1957 (Ley de 26 de diciembre).

En el campo de los impuestos directos desaparecen la Contribución sobre Utilidades y la Contribución Industrial, creándose con los tributos recogidos en estas Contribuciones los siguientes impuestos: 1º) Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, se crea integrando la Contribución Industrial de comercio y profesiones, en lo que afectaba a los profesionales, y la tarifa primera de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria que gravaba las rentas procedentes de trabajo; 2º) el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales,-Impuesto Industrial-, este

impuesto se exige en dos formas: a) cuota fija o licencia fiscal, y b) cuota por beneficios, en base a los rendimientos ciertos o estimados de cualquier actividad sujeta a licencia fiscal. Se forma con la integración de la Contribución Industrial con la Tarifa tercera de Utilidades que gravaba a los comerciantes e industriales individuales; 3ª) Impuesto sobre la Renta de Sociedades creado sobre la base de la tarifa tercera de la Contribución de Utilidades que gravaba también a las personas jurídicas;4º) Impuesto sobre las Rentas de Capital, este impuesto recoge los impuestos de la tarifa segunda de Utilidades que gravaba las rentas procedentes del capital.

En cuanto a los impuestos indirectos, la Contribución de Usos y Consumos se sustituye por el Impuesto sobre el Gasto, dividido en: 1) Impuesto, General sobre el Gasto; 2) Impuesto sobre el Lujo, y 3) Impuesto de Compensación.

Sin embargo, lo más trascendente de la reforma de 1957 fue la introducción, como métodos de estimación objetiva global de bases y cuotas, de las evaluaciones globales y los convenios con grupos de contribuyentes, los cuales decribiremos oportunamente.

Ahora bién, el sistema tributario sigue apoyándose en los impuestos reales o de producto (74).

b) La personalización del sistema tributario.

La Ley de Reforma del Sistema tributario de 1964 basa el sistema en dos impuestos generales y principales: el que grava la renta de las personas físicas y el que afecta a las personas jurídicas; en su Preámbulo señalaba dicha Ley como uno de sus principales objetivos el de sistematizar el cuadro tributario "mediante la transformación de los impuestos de sociedades y personal sobre la renta en impuestos únicos y generales, de tal forma que los demás impuestos directos actuales no sean sino pagos a cuenta de aquellos dos".

La Ley de 1964 estructuró las contribuciones Rústica y Urbana y los Impuestos sobre el Trabajo Personal, sobre las Rentas de Capital Industrial como impuestos a cuenta de los impuesto personales sobre la renta, constituidos por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas; esto significa que los pagos realizados por impuestos reales eran pagos a cuenta de la cantidad que cada persona física o jurídica debía pagar por el respectivo impuesto personal.

Mientras que los impuestos reales gravaban las rentas parciales de una persona (física o jurídica) los impuestos personales sobre la renta eran generales puesto que gravaban la renta global de una persona.

La Ley de 1964 pretendía la personalización del sistema de impuestos directos a través de la conversión de los dos impuestos personales sobre la renta en impuestos únicos; sin embargo, para no hacer peligrar las cifras de recaudación, en

vez de la sustitución de los impuestos de producto por los impuestos personales, introdujo el sistema de los impuestos a cuenta, con lo cual el sistema seguía basado en la imposición real pero potenciando los impuestos personales, posibilitando de esta manera una paulatina evolución y adaptación de la Administración y administrados a la imposición personal.

Con el mismo propósito de no arriesgar la recaudación, los pagos efectuados por impuestos a cuenta se configuraron como pagos mínimos en los impuestos personales. Por ejemplo, si una persona pagaba una determinada cantidad por impuestos a cuenta y posteriormente al aplicarse las normas del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, resultaba que tenía que pagar menos de lo ya satisfecho por los impuestos a cuenta, Hacienda no devolvía la diferencia. Lo ya ingresado era el mínimo a pagar por renta (75).

Con el objeto de preparar el camino de una reforma profunda del sistema se emite la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que introduce el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, tipifica el delito fiscal y levanta el secreto bancario a efectos fiscales. Los impuestos directos en el sistema de 1978 afectan la renta y el capital.

Sobre la renta, giran los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades; ambos de carácter personal, global y sintético, y los cuales sustituyen a la imposición de producto del sistema de 1964, pasando a un impuesto que

grava la renta global del sujeto pasivo (ya sea persona física o jurídica) con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes.

El tránsito de un impuesto dependiente de los impuestos reales o producto a un impuesto independiente de ellos supone un avance en el grado de personalización de la carga tributaria en la imposición directa. Así mismo, en ambos impuestos se eliminan los métodos de estimación objetiva global, la base de estos impuestos se determinará, en todo caso, en régimen de estimación directa.

Por lo que se refiere al capital, éste se grava por dos impuestos personales: el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El primer impuesto se considera como instrumento de control e impuesto complementario del que grava la renta de las personas físicas. El segundo, grava las adquisiciones patrimoniales gratuitas"mortis causa" e "inter vivos" (76).

Fritz Neumark (77) sostiene que "carece de toda justificación sistemática, desde la perspectiva de la capacidad de pago, establecer impuestos de producto cuando, al lado del impuesto sobre la renta, existe un impuesto general sobre el patrimonio". Los impuestos de producto -prosigue Neumark- "sólo pueden justificarse para economías que todavía no hayan alcanzado su pleno desarrollo, en cuyo caso tienen el valor de un sustitutivo insuficiente aunque inevitable en tales circunstancias y a menudo precursor de los auténticos impuestos sobre la renta".

En cuanto a la imposición indirecta, en el sistema de 1978, se estructura en base a los siguientes impuestos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre el Valor Añadido; Impuestos Especiales y Renta de Aduanas.

2.- Necesidad de la colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión. La autoliquidación.

A requerimiento de las necesidades recaudatorias y de la presión ciudadana, el sistema tributario se tecnifica; los profesores Pérez de Ayala y González García señalaban que el sistema tributario se modifica como consecuencia de la adopción de formas impositivas más perfectas y dotadas de una técnica tributaria más sofisticada y compleja (78).

El Derecho tributario comienza a acercarse al contribuyente puesto que al complicarse los mecanismos de gestión de los tributos necesita de su colaboración.

Al transformarse el sistema tributario resulta insuficiente que la Administración se limite a controlar la realización del hecho imponible mediante procedimientos alejados del contribuyente; este participa activamente en la gestión llegando a sustituir a la actividad administrativa. Al contribuyente se le atribuyen las tareas de liquidación y de ingreso, la Administración se limita a controlar que las operaciones de liquidación se realicen con arreglo a la ley.

La reforma del sistema tributario español se inicia con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, la cual introdujo medidas que significaron la transformación completa del sistema tributario (79).

Las numerosas reformas tributarias anteriores se habían dirigido a la actividad de la Administración más que a transformar el comportamiento de los contribuyentes, dichas reformas, casi siempre, significaron para el contribuyente un incremento de las cuotas a pagar. La tendencia actual es distinta, hoy en día los cambios en el sistema tributario significan para el contribuyente no solamente un aumento de sus cuotas sino la complicación de su situación jurídica con la introducción de medidas tributarias que le obligan a cumplir con un conjunto de deberes, distintos de la obligación de pago del impuesto. El contribuyente ya no cumple con las normas tributarias limitándose a pagar sus cuotas tributarias sino que su contribución se extiende a otros deberes que constituyen una colaboración con la Administración.

3.- Pago de tributos mediante efectos timbrados.

Con anterioridad a la Ley General Tributaria uno de los supuestos en que se manifestaba la participación del contribuyente en el procedimiento de liquidación era el pago de ciertos tributos mediante efectos timbrados. Jaime Basanta (80) señala que la figura de la autoliquidación "tiene anti-

cua raigambre histórica en el ordenamiento tributario español" a través del más antiguo de sus impuestos: el del timbre del Estado, hoy Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados".

Cuando el sujeto pasivo procede a realizar la cuantificación de la deuda tributaria en los impuestos que se satisfacen mediante la utilización de efectos timbrados, usualmente se habla de autoliquidación. Pérez Royo señala que a pesar de que en el ordenamiento español la categoría de la autoliquidación designa específicamente al procedimiento de la declaración -liquidación, es innegable que cuando los impuestos se exaccionan mediante efectos timbrados, la determinación de la cuantía de la deuda generalmente la realiza el contribuyente. Considera Pérez Royo que se trata de uno de los supuestos de "obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria" que recoge el artículo 10,K de la Ley General Tributaria. (81).

Por su parte, Sánchez Serrano destaca como diferencias entre la operación en que el contribuyente determina el efecto timbrado a utilizar y la autoliquidación que se realiza en otros impuestos las siguientes: en primer lugar, se trata generalmente de una operación mental que no se expresa ni materializa en un documento y, en segundo lugar, en muchos casos no es complementaria de ningún tipo de declaración (82).

A juicio del profesor Martín Delgado, no debe haber diferencia entre aquellos supuestos en los que el propio contribuyente practica la liquidación aplicando al pago del tri-

buto un determinado efecto timbrado, de aquellos otros en los que declara y autoliquida la cuota correspondiente a lo declarado. "En ambos casos se trata de una operación de liquidación realizada por el contribuyente a la que deberá seguir -aunque en la mayoría de los supuestos no sucede así- una actividad de control o comprobación de la Administración, que en caso de desconformidad deberá notificar la cuota correspondiente: 'El verdadero acto de liquidación corresponde siempre al Fisco', en todos los supuestos, y no creo que la sencillez de las operaciones liquidatorias y el empleo de los efectos timbrados en lugar del ingreso directo en las arcas del Tesoro, deben llevarnos a otra conclusión" (83).

NOTAS

(1) Sainz de Bujanda, Fernando. Organización política y derecho financiero. Hacienda y Derecho, Vol. I, I.E.P., Madrid 1975, pág. 119 y ss.

(2) Martín Delgado, José María. Derecho tributario y sistema democrático. Universidad de Málaga, 1983, pág. 37.

(3) Martín Delgado, J.M., Derecho tributario..., op.cit., p. 63.

(4) Como es sabido el principio de legalidad supone que una determinada materia sólo puede ser regulada por un acto normativo con fuerza de ley.

(5) Volveremos sobre esta distinción, por ahora diremos que muchos autores la consideran superada. Ver Martín Delgado,J. M. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española, Nº 84, 1983, p. 14.

(6) El significado negativo del principio de legalidad se refiere al control del poder público; actúa como función de garantía frente al poder público para impedir todo abuso o ejercicio arbitrario de dicho poder.

(7) Sainz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho financiero, Introducción, Vol. 2º, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pág. 25.

(8) Sainz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho.... op.cit. pág. 26.

(9) Hensel,Albert. "La influencia del Derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público". Hacienda Pública Española, Nº. 22, 1973, p. 179.

(10) Vögel, Klaus. Introducción a la versión española de la obra de Hans Nawiasky: Cuestiones fundamentales de Derecho tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, Traducción y notas del Profesor Ramallo Massanet, p. XI.

(11) Ramallo Massanet, Juan, Cfr. n. (3). Cuestiones fundamentales,...op.cit., p. 10.

(12) Hensel, A. "La influencia del Derecho tributario... op.cit. p. 177.

(13) El profesor Ernst Blumenstein, de la Universidad de Berna, aportó dos obras fundamentales al proceso de estructuración del Derecho tributario. La primera "Derecho tributario suizo", aparecida en 1926, desarrolla con sentido histórico y científico la aparición del concepto de relación

jurídica en el ámbito de la tributación. La segunda, publicada en 1945, "Sistema de Derecho tributario, está dedicada especialmente a los conceptos generales del Derecho impositivo; el autor se separa un poco de la letra del Derecho positivo suizo para obtener un sistema de validez universal.

(14) En la doctrina de los países germánicos está muy extendida la expresión de impuesto como instituto jurídico que define el objeto de estudio del Derecho tributario, aunque sin desconocer y utilizar, en ocasiones, la figura del tributo, comprensiva del impuesto, tasa y contribuciones especiales.

(15) Para una explicación más completa ver Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho..., op.cit., pp. 27 y 28.

(16) Blumenstein, Ernst. Schweizerisches Steurrecht, I, Tübingen, G.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, p. 15 (Citado por Sainz de Bujanda, Sistema de Derecho... op.cit., p. 28.

(17) Blumenstein, Ernst. Citado por Sainz de Bujanda, op.cit. p. 29.

(18) Hans Nawiasky, profesor de origen austríaco, desarrolló la mayor parte de su actividad en Alemania. Nawiasky no fue tributarista sino que se dedicó a los problemas del Derecho Constitucional y del Derecho administrativo, y desde este punto de vista encontró profundas discrepancias con la ordenanza tributaria alemana de 1919 en cuya elaboración no participó. Entre 1921 y 1925 publicó cuatro estudios jurídico tributarios en los cuales analizaba el problema del Derecho financiero y la Ciencia, el concepto de impuesto, las relaciones jurídicas tributarias fundamentales, la posición adoptada por la Ordenanza tributaria respecto de las relaciones jurídicas tributarias fundamentales, y el procedimiento tributario. En 1926 publica esos cuatro estudios en un folleto denominado "Cuestiones fundamentales de Derecho tributario".

(19) Nawiasky no incluye entre las obligaciones a la de dar, hay que pensar que la obligación de dar la incluye en la de hacer.

(20) Aclara el profesor Ramallo Massanet que "estos términos plantean el problema de tener que averiguar que es lo que nace de la realización del presupuesto de hecho legalmente previsto, y de ellos se desprende que puede nacer o bien una relación jurídica que liga a dos sujetos en torno a un objeto (caso de la vinculatoriedad, de la relación obligacional y de la obligación, aunque este último

término en Derecho alemán, se suela reservar para los títulos mercantiles diferentes a las acciones) o bien el deber de un sujeto de adoptar un determinado comportamiento que se le impone, y, en este sentido, en lo que se hace hincapié es en la posición pasiva de un sujeto (caso de la sujeción). A mi entender, prosigue Ramallo,Nawiasky está pensando más en esta segunda alternativa que en la del nacimiento de una relación jurídica ya que pone especial interés, antes y después de enumerar estos términos en el comportamiento de hacer, no hacer o dejar hacer. Véase "Cuestiones fundamentales... op.cit., p. 51.

(21) Cuestiones fundamentales de Derecho tributario, op.cit., p. 51.

(22) Cuestiones fundamentales... op.cit., p. 54.

(23) Cuestiones fundamentales... op.cit., p. 59.

(24) Cuestiones fundamentales... op.cit., p. 21.

(25) Cuestiones fundamentales... op.cit., p. 61

(26) Sostiene el profesor Sainz de Bujanda que en el período de tiempo comprendido entre 1919 a 1933 es, sin disputa, Albert Hensel la figura cumbre de la literatura alemana de Derecho tributario; "a él se debe un avance en la sistematización de esta rama jurídica". Su obra maestra de Derecho tributario apareció en 1924, fue reelaborada en 1927 y en 1933.

(27) Para una exposición más detallada, veáse a Sainz de Bujanda. Sistema de Derecho...op.cit., pp. 15 a 53.

(28) Cfr. Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho... op.cit., pp. 202-201.

(29) Achille Donato Giannini fue el máximo exponente de la concepción amplia y compleja de la relación jurídica tributaria en una obra clásica aparecida en 1937 y titulada: "La relación jurídica tributaria" (Il Rapporto giuridico d'imposta); en el mismo año publicó "Instituciones de Derecho tributario" (Instituzioni di Diritto tributario), obra que produjo notable influencia en un importante sector de la doctrina y a la que el profesor Sainz de Bujanda calificó como "un arquetipo de Derecho tributario" en su Estudio Preliminar a "Instituciones de Derecho tributario", la cual tradujo en 1957 de la séptima edición italiana y editada en Madrid, por la Editorial de Derecho Financiero. Sainz de Bujanda encuentra, en las Instituciones de Derecho tributario de A.D.Giannini, las virtudes siguientes: "1) el caracter sistemático de la exposición- 2) la traba

zón de ideas; 3) la seguridad de doctrina; 4) la claridad y concisión de estilo; 5) el equilibrio en la distribución de materias y la racional limitación del contenido: 6) el rigor metodológico en el exámen de las cuestiones; 7) la sólida cimentación en el sistema jurídico general". Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando. "Un arquetipo de Derecho tributario". Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Vol. II, Madrid, 1962, pp. 217-215.

(30) Sostiene el profesor Pérez de Ayala que: "la moderna revisión de la teoría de la relación tributaria ha insistido en la distinción entre obligación y deber jurídico particular. Se destaca así, que: a) A la obligación corresponde un derecho de crédito, más no al deber jurídico particular. Y así, por tanto, sólo puede calificarse como obligación a la situación subjetiva pasiva frente a la que, correlativamente, pueda afirmarse la existencia de un derecho subjetivo de crédito. b) Sólo puede considerarse obligación a la que tiene un contenido patrimonial. Esta posición es adoptada, con un criterio riguroso y estricto, por Berliri y Cortés, que niegan, por ello el concepto de obligación a las que tradicionalmente se llamaron de'hacer'de'no hacer'o de'soportar,'y lo reservan sólo a las de 'dar'. Maffezzoni, en cambio, aceptando el carácter o contenido patrimonial como característico de la obligación, parece admitirlo también para algunos deberes jurídicos particulares y además entiende el contenido patrimonial con un alcance muy amplio y flexible, reconociéndoselo a prestaciones de hacer, inclusive, y no sólo a las de dar.
Ante esta diversidad doctrinal -prosigue Pérez de Ayala- sobre la nota de patrimonialidad como característica de la obligación (frente al resto de los deberes jurídicos particulares) hay que concluir en que lo esencial al concepto de obligación es que, correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es sólo nota habitual, pero no excluyente y definidora. "Perez de Ayala, José Luis. "Potestad de imposición y relación tributaria (II): la teoría sobre la relación jurídica y tributaria y su revisión en la moderna doctrina" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nª 86, 1970, n. (30), p. 163-164.

(31) Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho..., op.cit., n. (60), p. 216.

(32) Giannini, Achille Donato: Istituzioni de Diritto tributario, Dott. A. Giuffré Editore, Milano, 1968, p. 81.

(33) Antonio Berliri publicó en 1952 el volumen primero de sus

"Principios de Derecho tributario", el volumen segundo de esta obra apareció en 1957, ambos volúmenes se ciñen al estudio del Derecho tributario sustantivo, y en 1964 publicó el tercer volumen. Su "Curso institucional de Derecho tributario" fue publicado en Milán en 1965. El profesor Fernando Vicente-Arche Domingo señala en el Estudio Preliminar a "Principios de Derecho tributario", traducida por el en 1964, que "la obra de Berliri, en muchos aspectos, difiere en gran medida de la de Giannini. Defiende aquel autor, con gran originalidad, posiciones personales en puntos básicos de la dogmática tributaria"; en la obra de Berliri, prosigue Vicente-Arche, "las cuestiones básicas de la parte general del Derecho tributario se estudian con un agudo espíritu crítico que conduce al autor, en muchas ocasiones, a resultados diferentes de los aceptados por la doctrina más generalizada". El profesor Vicente-Arche considera que Berliri ofrece "algunas tesis hasta cierto punto revolucionarias y que merecen atención especial. Ante todo, la amplitud que, a juicio del autor, puede alcanzar el Derecho tributario en una fase posterior de evolución, cuando abarque todas las prestaciones de Derecho público que obedecen a unos principios comunes, como son la expropiación forzosa, la requisa, etc. Sin perjuicio de que el progresivo perfeccionamiento de los institutos de Derecho tributario permita el futuro encuadramiento de éste en una categoría más amplia comprensiva de todas las prestaciones de Derecho público, el concepto que actualmente da Berliri de nuestra disciplina difiere profundamente del que es corriente en la doctrina científica. Ello se debe a la diversidad y pluralidad de relaciones a que puede dar lugar una ley tributaria. Estas relaciones, opina Berliri, no pueden reconducirse a la idea de tributo, tradicionalmente considerada como la institución clave y aglutinante del Derecho tributario. Aparece la categoría de los límites a la libertad de los particulares, limites conexos con un impuesto, una tasa o un monopolio establecido por el Estado con fin de lucro, que junto con los impuestos y las tasas constituyen la materia propia del Derecho tributario. Además de esto, las tasas se configuran como prestaciones espontáneas de los particulares, no coactivas, tesis ésta ardiente y extensamente defendida por el autor. Desaparecen las contribuciones especiales como categoría tributaria autónoma, pues no son, a su juicio, sino impuestos con un determinado presupuesto objetivo. "Vicente-Arche Domingo, Fernando. Estudio Preliminar, pp. 3-15. Principios de Derecho tributario. Volumen I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1964.

(34) Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. II, Traducción por Narciso Amorós Rica y Eusebio González. Edit. de Derecho Financiero 1971, pág. 75-197.

(35) Pérez Royo, Fernando. "El pago de la deuda tributaria". Civitas, nº 6. 1975, pp. 279-280.

(36) Giannini, Achille Donato. Istituzioni... op.cit., p. 177.

(37) Giannini, Achille Donato. Istituzioni.... op.cit., p. 177 -178.

(38) Giannini, Achille Donato. Istituzioni... op.cit., p. 179.

(39) Berliri, Antonio. Principios de Derecho tributario. Vol. III. Traducción y estudio preliminar de Carlos Palao Taboada. Editorial de Derecho-Financiero Madrid, 1974, p. 328.

(40) Ibid.

(41) Berliri, A. Principios de Derecho... op.cit., p. 341.

(42) Martin Delgado, J.M. "Los nuevos procedimientos... op.cit. p. 19; en relación con esta tesis podemos citar en la literatura científica española las siguientes obras: Ordenamiento tributario español de Matías Cortés Dominguez (1968), Curso de Derecho tributario de José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García (1975) e Introducción al estudio del Derecho Financiero de Alvaro Rodriguez Bereijo, donde se encontrará amplia referencia.

(43) Renato Alessi publicó en 1965, en colaboración con Gaetano Stammati, la obra "Istituzioni di Diritto tributario". La primera parte de esta obra, es decir, la parte general de la disciplina, fue redactada por Alessi y en ella convierte la categoría jurídica de función en eje sistemático de esta rama del Derecho.

(44) Alessi Renato y Gaetano Stammati. Istituzioni di Diritto tributario. Torino, Utet, s.a. 1965 pp. 5-96.

(45) Gian Antonio Micheli fue uno de los principales impulsadores de la corriente dinámica del pensamiento tributario, debido principalmente, a su originaria formación científica en el campo del Derecho procesal. Dentro del ámbito tributario publicó en 1968 "Lecciones de Derecho tributario" y en 1970 "Curso de Derecho tributario", obra traducida al castellano por Julio Banacloche y publicada por la Editorial de Derecho financiero en 1975.

(46) Micheli, Gian Antonio. Curso de Derecho tributario. Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche. Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1975, p. 142.

(47) Micheli, Gian Antonio. Curso... op.cit., p. 168.

(48) Micheli, Gian Antonio. Curso... op.cit., pp. 185-188.

(49) Federico Maffezzoni, a diferencia de Alessi, Micheli o Giannini no tiene una obra sistemática de Derecho tributario sino que esta en monográfica. Su construcción en torno al procedimiento se contiene en estudios, comentarios prólogos, etc. En 1965 publicó "Il procedimento de imposizioni nell'imposta generale sull'entrata", "Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta es de 1969, y en 1970 apareció "Il principio di capacità contributiva nell Diritto finanziario.

(50) Maffezzoni, Federico, Profili di una teoría giuridica generale dell'imposta, Milano, Giuffrè, 1969, pp. 60-72.

(51) Cortés Dominguez, Matías. Ordenamiento tributario español Vol. 1º, Madrid, Editorial Tecnos 1ª edición 1968.

(52) Pérez de Ayala, José Luis. Derecho Tributario I, Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1968; "Potestad de imposición y relación tributaria". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº 79, 1969, y Nº 86, 1970; "Función tributaria y procedimiento de gestión" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Nº 114 1874, p. 1679.

(53) Pérez de Ayala, José Luis "Potestad de imposición..., op. cita., p. 168.

(54) Pérez de Ayala, J.L. "Función tributaria..." op.cit., p. 1969.

(55) Ibid.

(56) Pérez de Ayala, José Luis "Función tributaria..." op.cit. p. 1701.

(57) González García, Eusebio "Los esquemas fundamentales del Derecho tributario". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Nº 114, 1974, p. 1547.

(58) Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. Tomo I, Madrid, 1ª edición. Editorial de Derecho Financiero 1875, Tomo II, 1976.

(59) Pérez de Ayala, J.L., y González García,,E. Curso de Derecho tributario, T.I., 3ª edición. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1983: "A lo largo de nuestra colaboración, el Curso de Derecho tributario ha ido refundiendo, mezclando en cada página, en cada línea, las aportaciones individuales de cada uno de nosotros. Como si el Curso tuviera vida propia, nos exigió la labor de realizar con gusto, en cada pedazo de ésta, su tercera edición, una simbiosis de opiniones 'al milímetro'", p. XXIII.

(60) Rodríguez Bereijo Alvaro. Introducción al estudio de Derecho Financiero, Madrid, 1976, Instituto de Estudios Fiscales.

(61) Escribano López, Francisco. "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario" Civitas. Nº 14. 1977, p. 205.

(62) Rodriguez Sainz Alfonso "Las categorías fundamentales del Derecho tributario". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 153. 1981, p. 621.

(63) Parlamento Federal alemán.

(64) Tipke, Klaus. "La Ordenanza tributaria alemana de 1977". Traducción al castellano por Juan Ramallo. Civitas, nº 14, 1977, pp. 357-363.

(65) Paulick, Heinz: Ordenanza tributaria alemana. Estudio preliminar (Traducción y notas por Carlos Palao) Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, p. 31.

(66) Tipke, Klaus: "La Ordenanza... op.cit., p. 363.

(67) Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho... op.cit., p.156.

(68) Esta distinción de origen germánico, fue utilizada y divulgada por el profesor Sainz de Bujanda desde sus primeros estudios; así, la obra "Notas de Derecho financiero" por él dirigida" se organiza en torno a un sistema de conceptos que acepta la distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal o administrativo." Cfr. Notas de Derecho financiero. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Tomo I, volumen 3º. Madrid, 1975, p. 83.

(69) Sainz de Bujanda, F. Sistema de Derecho.... op.cit., p. 170.

(70) Este impuesto gravaba el importe de los alquileres urbanos pagados por los inquilinos por considerarse como signo externo de su renta personal; desapareció este impuesto un año después de su implantación.

(71) Cfr. Antón Pérez José. Apuntes de Derecho tributario(Parte especial) Sistema de Derecho tributario español, Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Madrid, 1982, pp. 19-22; Estapé, F. La reforma tributaria de 1845. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1971, pp. 129-161; y Ferreiro, Clavijo, Martín Queralt, Pérez Royo. Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario; los tributos en particular Marcial Pons. Madrid, 1984, pp. 19-23.

(72) Cfr. Antón Perez, J. Apuntes....op.cit., pp. 22-25; Ferreiro, Clavijo, et. al. Curso de Derecho... op.cit., pp. 23-26; y Sólé Villalonga, J. La reforma fiscal de Villaver

de. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1967, pp. 179 -190.

(73) Fuentes Quintana, E. y Albiñana García-Quintana. C. Sistema tributario español y comparado. Madrid, pp. 27-78.

(74) Cfr. Antón Pérez, J. Apuntes... op.cit., pp. 27-30; Ferreiro, Clavijo, et. al. Curso... op.cit., pp. 26-31.

(75) Cfr. Antón Pérez, J. Apuntes... op.cit., pp. 30-34; Ferreiro Clavijo, et. al. Curso...op.cit., pp. 32-42.

(76) Cfr. Antón Pérez, J. Apuntes... op.cit.,;Ferreiro Clavijo et. al. Curso... op.cit.,.

(77) Neumark, Fritz. Principios de la imposición. Traducción de José Zamit Ferrer. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 188.

(78) Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González García. Curso de Derecho Tributario. Vol. II. 3º edición. Madrid, - 1980, p. 80.

(79) La Ley de medidas urgentes de reformas fiscal estableció un impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas (aún vigente) el cual tiene como función en el sistema tributario la de ser complementario de todos los demás impuestos, especialmente de los impuestos que gravan la renta y la transmisión de bienes; también gravó las rentas altas con el Impuesto extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal, levantó el secreto bancario como medida para evitar la evasión fiscal; aumentó los deberes de colaboración tributaria a la vez que incrementó las sanciones aplicables a las futuras defraudaciones.

(80) Basanta, Jaime. "Nueva regulación de las autoliquidaciones" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº85, 1970, p. 44.

(81) Pérez Royo, Fernando. "El pago de la deuda tributaria". Civitas, Nº 6, 1975, p. 301.

(82) Sánchez Serrano, Luis. La declaración tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 63.

(83) Martín Delgado, J.M. "Los nuevos... op. cit., pp. 40-41.

CAPITULO II

CAPITULO II

EL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA.

A. La liquidación- 1. Concepto. 2. La autoliquidación- B. El procedimiento "normal" de liquidación- 1. Modalidades de iniciación del procedimiento- 2. Iniciación por declaración- a) Concepto de declaración tributaria- a.1. Definición legal- a.2. Concepto doctrinal. b) Efectos jurídicos de las declaraciones- c) Naturaleza jurídica- d) La declaración complementaria. d.1. Concepto. d.2. Admisibilidad. d.3. Efectos.- 3. Liquidaciones provisionales y definitivas. 4. La liquidación provisional.- 5. La comprobación.- a) La actuación inspectora.- b) Liquidación por la Inspección. 6- Las liquidaciones definitivas.

A.- LA LIQUIDACION

La función tributaria se clasifica desde el Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 29 de julio de 1921, en dos procedimientos tributarios: el procedimiento de gestión y el procedimiento de resolución de reclamaciones. Esta distinción, posteriormente, ha sido recogida por otras disposiciones legales y reglamentarias.

Así, el Reglamento de Procedimiento para ls Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959 (1) ratificaba dicha clasificación; por su parte, la Ley General Tributaria, en su artículo 90 dispone:

> "Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten y estarán encomendadas a órganos diferentes".

El profesor Carlos Palao señala que la Ley General Tributaria denomina al procedimiento de aplicación de los tributos "procedimiento de gestión", reservando la palabra liquidación para designar el acto final del procedimiento y, por tanto, es la doctrina la que utiliza la expresión "procedimiento de liquidación" para designar al de aplicación de los tributos (2). Palao Taboada concuerda con Alfonso Gota Losada al afirmar que la Ley General Tributaria utiliza el concepto de gestión en un sentido amplio que comprende la liquidación, la recaudación, la Inspección y los Jurados, y que de su sistemática se desprende un sentido estricto del concepto de gestión en el cual se comprende únicamente la liquidación excluyendo las actividades de recaudación,Inspección y Jurados (3).

La liquidación tributaria puede entenderse en sentido amplio y en sentido estricto. Entendida en sentido amplio comprende tanto la comprobación de la realización del hecho imponible como la determinación del importe de la deuda tributaria; en sentido estricto, la liquidación comprende únicamente la serie de actos a través de los cuales se determina la cuantía de la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible. Este último sentido es el que comunmente se atribuye al término "liquidación".

La doctrina advierte que, en sentido estricto, sólo se liquidan los tributos de cuota variable, ya que en los tributos de cuota fija la cantidad a pagar en cada caso está determinada por la Ley, mientras que en los tributos variables

la Ley no fija el importe a pagar sino que establece los elementos (tipo de gravamen y base) con arreglo a los cuales ha de calcularse la cuota en cada caso.

En los tributos fijos la comprobación del hecho imponible basta para saber que la deuda existe y cuál es la cantidad a pagar señalada por la Ley; en los tributos de cuota variable para fijar el importe de la deuda es necesario determinar cuál es la base que la Ley señala, medir esta base en cada caso concreto y determinar el tipo de gravamen aplicable.

Por tanto puede afirmarse, que sólo en los tributos variables hay, en sentido estricto, liquidación (4).

1.- Concepto.

La Ley General Tributaria no contiene en su articulado una definición de liquidación tributaria; para encontrar su concepto es necesario remitirse a la doctrina, aunque en este campo no abundan precisamente, las definiciones de este concepto.

En el esquema clásico de liquidación tributarias que prevalece en la doctrina y ordenamiento positivo español hasta producirse la Reforma del sistema tributario de 1964, ésta se concibe como un procedimiento integrado por una serie de actos u operaciones que se suceden entre si para obtener la determinación cuantitativa de la deuda tributaria. El acto administrativo en que concluye este procedimiento liquidatorio y en el

lateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera realizada en un cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el an o el quantum de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectivas mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda." (7).

Por su parte, Arias Velasco propone la siguiente definición de liquidación tributaria: "es un acto de las oficinas gestoras de la Administración financiera en virtud del cual se determina, con carácter provisional o definitivo, la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico -tributaria o se declara la inexistencia de aquélla; produciendo como efecto primordial, en el primer caso, la exigibilidad de dicha obligación, a cargo del sujeto pasivo o de la Administración; y generando, eventualmente, un efecto preclusivo o vinculante en relación con los actos sucesivos del procedimiento de gestión". (8).

2.- La autoliquidación.

El procedimiento tradicional de liquidación tributaria en el que el contribuyente se limitaba a la declarar los hechos realizados encargándose la Administración de la liquidación del impuesto correspondiente a estos hechos "ha experimentado un cambio notable en los últimos años al darse acogida a

un sistema liquidatorio en el que el centro de gravitación no es ya una determinada actividad aministrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente. Este cambio de rumbo se produce desde el instante en que las leyes acogen de modo explícito la figura jurídica de la llamada autoliquidación, esto es, de un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación". (9).

En el Derecho tributario español existió siempre la posibilidad de encomendar a los contribuyentes la liquidación de una obligación tributaria, sin intervención de la Administración, a través de la adquisición e inutilización de efectos timbrados; sin embargo, es la Ley General Tributaria en su artículo 10, k) la que reconoce expresamente, aunque de manera muy amplia, dicha obligación al disponer entre los supuestos que deben regularse, en todo caso, por ley "la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria".

Posteriormente la Ley de 11 de junio de 1964, sobre Reforma del sistema tributario, en su artículo 203 estableció,

en relación con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que: "Corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria a efectos de lo dispuesto en la letra k) del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria".

Desde entonces el sistema de autoliquidación se ha ido incorporando, a través de disposiciones legales y reglamentarias, a los impuestos estatales siendo hoy de aplicación casi generalizada, con la excepción del Impuesto de Sucesiónes y los Impuestos de la Renta de Aduanas.

En el caso de la autoliquidación el contribuyente presenta una declaración-liquidación ante la Administración en la que declara la realización de un hecho imponible, liquida el tributo, es decir, fija el importe a pagar, y realiza el correspondiente ingreso.

Ahora bien, cuando es el contribuyente quien cuantifica la deuda no existe acto administrativo de liquidación, la liquidación existe hasta que la Administración se pronuncia sobre la cuantía de la deuda. El profesor Sainz de Bujanda señala que "La liquidación del tributo es una función administrativa en la que la 'colaboración' del contribuyente puede adquirir grados diversos de intensidad, pero en ningún caso destruye el carácter administrativo de la función o, más concretamente, su realización por la Administración pública." (10) Las facultades de comprobación e investigación de los hechos imponi

bles y de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria competen a la Administración aún en aquellos tributos a los que se extiende el procedimiento de "autoliquidación" (11).

B.- EL PROCEDIMIENTO "NORMAL" DE LIQUIDACION.

En las Notas de Derecho Financiero, dirigidas por el Profesor Sainz de Bujanda, se considera procedimiento normal de liquidación "a aquél en el que a través de una serie coordinada de actos de distinto alcance y, contenido -actos de trámite- se produce un acto definitivo -acto de liquidación', en el que se contiene la voluntad de la Administración en punto a la determinación del importe de la deuda de un contribuyente por razón de un tributo variable". (12).

Tradicionalmente el Ordenamiento jurídico y la doctrina han considerado al procedimiento, calificado de "normal" o "general", de liquidación dividido en cuatro fases (13):

Una primera fase de iniciación, en la que el contribuyente presenta una declaración tributaria, aunque existen otros modos de iniciación a ellos nos referiremos en el siguiente epígrafe, en la que aporta a la Administración financiera los datos suficientes para la liquidación del tributo.

Una segunda fase de liquidación provisional, en la que los órganos gestores proceden a la cuantificación provisional de la deuda tributaria en base a los datos proporcionados por el contribuyente.

Una tercera fase de comprobación, en la que se procede por la Inspección de los tributos a la comprobación e investigación, en su caso, de la declaración.

Una cuarta fase de liquidación definitiva, en la que los órganos gestores fijan definitivamente el importe de la deuda tributaria.

Ahora bién, algunos autores como Martínez Lafuente y Ferreiro Lapatza, sostienen que en la actualidad tras la reforma del ordenamiento tributario que ha supuesto la generalización de las autoliquidaciones y la progresiva asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos, en el procedimiento normal de liquidación pueden distinguirse dos fases: la primera es la fase de autoliquidación, encomendada básicamente al contribuyente; la segunda es la fase de comprobación y liquidación administrativa encomendada básicamente a la Administración (14).

El profesor Ferreiro Lapatza señala que en la liquidación de un tributo pueden faltar cualquiera de estas dos fases, es decir, que puede suceder que no se produzca una u otra fase. "Si el contribuyente no declara ni liquida el Tributo falta la fase de autoliquidación. La acción comprobadora de la Administración suplirá la falta del contribuyente liquidando, además el tributo. Sólo se habrá cubierto la segunda fase. Si, por el contrario, el contribuyente declara y liquida, su actuación puede quedar al margen, y de hecho así sucederá en la mayoría de los casos, de la actuación comprobadora de la Administración.

Faltará en estos supuestos la segunda fase del procedimiento liquidatorio" (15).

El procedimiento de liquidación considerado como clásico y dividido en cuatro fases es el que se estudia tradicionalmente por la doctrina y por esta razón es el que seguiremos en nuestra exposición.

1.- Modalidades de iniciación del procedimiento.

El artículo 101 de la Ley General Tributaria dispone:

"La gestión de los tributos se iniciará:
a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 36 de esta Ley. (16)

b) De oficio.

c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos; y.

d) Por denuncia pública."

Gota Losada considera que tanto la iniciación por actuación investigadora de los órganos administrativos como la iniciación por denuncia pública son modalidades de la iniciación de oficio (17). En el mismo sentido se pronuncia Alfonso Mantero cuando señala que la clasificación del artículo 101 de la Ley General Tributario se reduce a la iniciación por declaración del sujeto pasivo y la iniciación por la Administración, ya sea que ésta actúe por imperativo legal -iniciación de oficio-, por propia iniciativa -actuación investigadora- o por impulso externo- denuncia pública (18).

La iniciación por declaración es la modalidad más común de iniciación y está prevista para los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Renta de Sociedades, Patrimonio, Sucesiones, Transmisiones patrimoniales, e Impuesto sobre el Valor Añadido. Es también la forma normal de iniciación en las altas iniciales de los tributos de exacción periódica por recibo: Contribuciones Territoriales Rústicas y Urbanas y Licencias Fiscales.

La iniciación de oficio tiene lugar en aquellos casos en que la Administración dispone en sus registros o padrones de datos y justificantes suficientes en base a los cuales dictar los oportunos actos de comprobación o liquidación. Esta modalidad de iniciación es la que se sigue en la exacción mediante recibo de determinados tributos de carácter periódico: Contribución Territorial Rústica y Urbana, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y Licencia Fiscal de Actividades Profesionales o Artísticas. En ellas, el alta inicial se entiende tácitamente ratificada para los subsiguientes períodos, semestrales o anuales, mientras no se modifique o se presente una declaración de baja.

La iniciación por actuación investigadora de los órganos administrativos tiene lugar en aquellos tributos en los que el procedimiento se inicia por declaración del sujeto pasivo, cuando éste no ha cumplido sus obligaciones formales y los hechos imponibles no declarados son descubiertos por la Administración.

Por último, la denuncia pública en realidad no inicia por sí mismo el procedimiento de gestión tributaria sino que da lugar a una actuación inspectora, encaminada a la comprobación de la denuncia, actuación que será la que inicie o no dicho procedimiento.

2.- Iniciación por declaración.

Ya hemos indicado que la declaración es la modalidad de iniciación más frecuente del procedimiento de liquidación del tributo.

El profesor Matías Cortés señala que la declaración tributaria es el primer acto del procedimiento normal de liquidación y que "tal modalidad de liquidación trata de obtener la colaboración del contribuyente en un momento especialmente delicado de la aplicación de la norma tributaria, mediante una manifestación de voluntad y de conocimiento, que proporcione a la Administración una serie de datos necesarios para la determinación de la existencia de la obligación tributaria y, eventualmente, de la cuantía de la prestación pecuniaria en que normalmente se concreta aquélla" (19).

Así, continúa Cortés Domínguez, la declaración presenta dos aspectos importantes: en el primer aspecto, la declaración se convierte en instrumento indispensable de la liquidación del impuesto; y desde el punto de vista del contribuyente, la declaración se convierte en la máxima garantía de que se li

quide el impuesto con arreglo a Derecho, ya que mediante ella el sujeto pasivo podrá hacer llegar a la Administración una serie de aspectos y datos que, desconocidos previamente por ella, pueden tener una influencia decisiva en la obligación tributaria (20).

a) Concepto de declaración tributaria.

a.1.- Definición legal. La Ley General Tributaria define el concepto de declaración tributaria en su artículo 102 que dice:

> 1.- Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal.
>
> 2.- La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravámen.
>
> 3.- En ningún caso podrá exigirse que las declaraciones tributaria se formulen bajo juramento.
>
> 4.- Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible. "

De este artículo se desprende que la declaración es una manifestación del sujeto pasivos dirigida a la Administración proporcionándole los datos para la determinación del hecho imponible. La declaración puede ser oral o escrita y no implica siempre que se haya realizado el hecho imponible ni que

haya nacido la obligación tributaria.

La definición de declaración tributaria de la ley General Tributaria es considerada por Luis Sánchez Serrano (21) como vaga, imprecisa e inexacta; el profesor Sanchez Serrano señala la amplitud de dicha definición de acuerdo con la cual "deberían ser considerados declaraciones tributarias actos o documentos que en modo alguno lo son y que producen efectos totalmente distintos de los de la declaración tributaria". Así mismo critica que al definir la declaración tributaria se refiera, el artículo 102,1 de la Ley General Tributaria, a su forma escrita puesto que la declaración en algunos supuestos puede admitirse en forma verbal; caso, por otra parte, previsto en el mismo artículo 102,1 de la Ley General Tributaria.

Finalmente admite que la utilización del término "espontáneamente" para referirse a la declaración tributaria, que es siempre un acto debido realizado en cumplimiento de un deber, es una inexactitud del legislador que plantea problemas doctrinales en cuanto a su interpretación. Para Sánchez Serrano el adverbio "espontáneamente" se aplica a los verbos "manifieste o reconozca", por lo tanto, se predica más que del acto en si, del contenido de dicho acto, es decir, de la manifestación. (22)

a.2.- Concepto doctrinal. El profesor Sánchez Serrano propone la siguiente definición: "La declaración tributaria es un acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspon-

diente, realizado en cumplimiento de un deber consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el "an" o el "quantum" de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieran todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material" (23).

Alfonso Mantero Sáenz (24) se refiere a tres aspectos del concepto de declaración tributaria: un acto, un contenido y una forma. La declaración tributaria constituye: un acto, que se corresponde con un deber de declarar y que produce unos efectos jurídicos, la iniciación del proceso tributario e interrupción de la prescripción; un contenido, que puede considerarse como una confesión extrajudicial o una declaración de conocimiento; y; un documento, que incorpora aquel acto, la forma documental y el uso del impreso reglamentario no son esenciales a la noción de declaración puesto que cabe la existencia de declaraciones verbales (en la Renta de Aduanas) y aún tácitas (utilización del circuito aduanero apropiado).

Julio Banacloche entiende por declaración tributaria "toda comunicación con trascendencia tributaria en cuanto sea por escrito (salvo que reglamentariamente se acepte la forma verbal), aunque la haga un administrado en relación con el hecho imponible que tiene por sujeto pasivo a otro y que puede servir para que la Administración de oficio inicie un procedimiento tributario" (25).

b) Efectos jurídicos de las declaraciones.

La doctrina (26) suele señalar como efectos de la declaración los siguientes:

a') Inicia el procedimiento de liquidación provocando la actividad de la Administración consistente en la comprobación y liquidación definitiva(27); sin embargo como ha señalado Arias Velasco, en la actualidad la mayoría de los procedimientos iniciados mediante declaración no concluyen con la liquidación definitiva, previa comprobación de la Administración. "En la generalidad de los casos, la deuda tributaria autoliquidada se irá consolidando dulcemente, con la sólita cadencia de las hojas del calendario hasta que la prescripción se haya consumado" (28).

b') Interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (29), de acuerdo con el artílo 66, 1, c) de la ley General Tributaria que dispone:

"1.- Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a)...

b)...

c)Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente el pago o liquidación de la deuda".

c') Crea una presunción de certeza de la declaración con respecto a los datos de hecho contenidos en la misma, conforme al artículo 116 de la Ley General Tributaria, que dice: "Las declaraciónes tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho". Ahora bien, los efectos de la declaración no se extienden al reconocimiento de la deuda que de ella pueda derivarse, como se deduce de los artículos 117.1 y 102.2, de la Ley General Tributaria (30).

c) Naturaleza Jurídica.

El profesor Sánchez Serrano recoge y analiza, en su obra "La declaración tributaria, "las numerosas propuestas elaboradas por la doctrina para explicar la naturaleza de la declaración tributaria y formula un resumen de su postura con respecto a cada una de dichas propuestas (31). En el estudio de este tema seguiremos la exposición de Sánchez Serrano por considerarla muy completa.

En primer lugar el profesor Sánchez Serrano señala que la declaración tributaria es un acto debido ya que toda decla

ración tributaria se realiza en cumplimiento de un deber jurídico particular establecido por una disposición legal o reglamentaria general o impuesto mediante un requerimiento administrativo individual, o bien al menos de un deber jurídico general de declarar.

Sánchez Serrano destaca que la declaración tributaria como un acto del particular dirigido a la Administración puede clasificarse en la categoría de las actuaciones de ejecución (32) cuando sea efectuado en cumplimiento del requerimiento realizado por la Administración. Matías Cortés, por el contrario, considera que la declaración tributaria" no es un simple acto de ejecución, porque normalmente es una obligación legal y no consecuencia de un acto administrativo." (33). Esta afirmación no es compartida por Sánchez Serrano puesto que "el deber de declarar puede nacer no sólo de la realización del presupuesto de hecho correspondiente previsto por la Ley o por una disposición administrativa general, sino también de un requerimiento administrativo individual" (34).

Por otra parte, el profesor Sánchez Serrano, advierte que, aunque por su contenido la declaración tributaria consiste en una manifestación de conocimiento o de ciencia, puede contener una manifestación de voluntad (35). Así mismo -prosigue Sánchez Serrano- la declaración tributaria como manifestación de conocimiento puede contener datos tanto de hecho como de derecho.

Ahora bién, tampoco puede ser considerada como un acto negocial (36), sino que pertenece a la categoría de los "actos jurídicos semejantes a los negocios" o "actos jurídicos en sentido estricto", pero eventualmente puede contener también manifestaciones de voluntad negociales: "cuando el declarante manifieste en ella acogerse al disfrute de determinados beneficios fiscales u optar entre varias posibilidades ofrecidas por la normativa de configurar sus relaciones tributarias y el ordenamiento jurídico atribuya a la voluntad manifestada en tal sentido la eficacia de producir los efectos cuya obtención se haya propuesto el declarante al efectuar tal manifestación" (37).

A juicio del autor que seguimos, la declaración tributaria puede contener una confesión en la medida en que "recaiga sobre hechos personales del declarante (confesante), y (que) éste tenga capacidad legal para hacerla" (38), y producir los efectos propios de una confesión extrajudicial, es decir constituye un medio de prueba documental que el Tribunal habrá de valorar (39); aunque debiendo tener en cuenta que la declaración tributaria no consiste en una confesión ni contiene siempre una confesión, y si la contiene tampoco agota su eficacia o su significación jurídica en constituir un medio de prueba en el proceso tributario (40).

Sánchez Serrano considera que la declaración tributaria no constituye una "autocomprobación" ("auto-accertamento") (41) equiparable en cuanto a su naturaleza y efectos a la comprobación administrativa (42). La declaración tributaria constituye un acto de colaboración del interesado en la comprobación

administrativa pero sin que puedan equipararse en cuanto a su naturaleza y efectos la auténtica comprobación efectuada por la Administración con la "comprobación" realizada por el declarante.

El profesor Sánchez Serrano señala que la declaración tributaria no tiene eficacia constitutiva de la obligación tributaria material, excepto en casos muy determinados y con un alcance muy limitado (43); tampoco tiene -prosigue Sanchez Serrano- eficacia declarativa alguna de la existencia ni de la cuantía de la obligación tributaria material.

Por último, Sanchez Serrano observa que la declaración tributaria es un acto preparatorio o presupuesto procedimental (44) de la validez de los actos de comprobación, de liquidación o incluso de recaudación, aunque no es un presupuesto procedimental indispensable ya que la Administración puede suplir su falta por otros medios para iniciar el procedimiento o para fijar o comprobar los hechos relevantes para la aplicación del tributo. La declaración tributaria si bien puede ser un acto de iniciación o "iniciativa" del procedimiento de gestión, no puede encuadrarse en la categoría de las demandas, instancias o solicitudes; no puede considerarse como un acto de exteriorización y documentación del conocimiento y de la voluntad de cumplir la obligación tributaria material, no puede equipararse a un acto de rendición de cuentas y desempeña la múltiple función de medio de información, de comprobación y de prueba.

d) La declaración complementaria.

d.1. Concepto. La doctrina define el concepto de declaración complementaria por referencia a la declaración inicial en relación a la cual actúa.

Así, el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid (45) distingue la declaración inicial, que pone en movimiento el proceso de gestión (46), de la declaración adicional o complementaria que la Administración puede recabar para ampliar los datos de la anterior o para subsanar los defectos advertidos en ella "en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo y su comprobación" (47).

También el profesor Sánchez Serrano (48) distingue entre declaraciones principales -"son las que contienen los datos más importantes a efectos de la comprobación o de la liquidación y las que suelen determinar la iniciación del procedimiento correspondiente por lo que, en tal caso, puede denominárseles también declaraciones iniciales"- y declaraciones adicionales, complementarias o ampliatorias de una principal-" se refieren a aspectos parciales del hecho imponible o sólo a algunos de los datos determinados del an o del quantum de la obligación tributaria material y suelen presentarse las más de las veces en virtud de un requerimiento administrativo individual, una vez iniciado el procedimiento como consecuencia de una declaración principal".

Juan José Zornoza Pérez considera que la declaración complementaria es una declaración no inicial, realizada en directa conexión con un procedimiento de liquidación ya inicia-

do, respecto a cuya tramitación y resolución va a producir sus efectos (49).

Por su parte, Manuel González Sánchez señala que la declaración complementaria exige la existencia de otra declaración tributaria que pueda o deba ser perfeccionada; declaración que puede considerarse como principal o inicial (50).

La doctrina se ha planteado el problema de si la declaración complementaria completa una declaración anterior al cambiar o añadir algo a su contenido o si la sustituye.

Alfonso Mantero Sáenz (51) sostiene que la declaración complementaria "sustituye a la anteriormente realizada por el mismo impuesto y período y que pone de relieve nuevas bases, más altas que las declaradas originariamente, dando lugar a la liquidación de cuotas superiores a las ingresadas, las que se deducen de aquéllas."

No obstante, la mayor parte de la doctrina considera que la declaración complementaria completa la declaración anterior.

Luis Sánchez Serrano se adhiere a las consideraciones formuladas por Ezio Vanoni quien al respecto sostiene que "no se trata pues de sustitución o modificación de declaraciones, sino de concurso de diversas manifestaciones de ciencia que provienen del mismo sujeto" (52). A juicio de González Sánchez la declaración complementaria "completa la declaración previamente presentada en la parte en que no resulten coincidentes"

(53), y; José María Martín Delgado estima que se trata de una nueva declaración que viene a completar a la anterior y no a sustituirla (54). Este autor define las declaraciones complementarias como"aquéllas declaraciones-autoliquidaciones que vienen a complementar los datos consignados en una declaración ya efectuada que debemos considerar como incompleta o defectuosa" (55).

d.2.- Admisibilidad. Uno de los problemas que más ha preocupado a la doctrina en relación a las declaraciones complementarias ha sido el de su admisibilidad o no como procedimiento normal de declaración.

Alfonso Mantero (56) en un trabajo monográfico sobre las declaraciones complementarias se pronuncia en contra de su admisibilidad suponiendo mala intención por parte de los contribuyentes al emplear las declaraciones complementarias ya que considera que la razón suele ser "la de haber realizado una declaración falsa, deliberadamente falsa", y, por el perjuicio que de dichas declaraciones complementarias pueda derivarse para la Hacienda Pública, aunque acepta que, en la práctica, "no resulta posible no admitirlas".

Zornoza Pérez señala, en favor de su admisibilidad, que las declaraciones complementarias ponen de manifiesto bases más altas que las originariamente declaradas, es decir, modifican la declaración tributaria en beneficio de la Administración. Por otra parte, la Administración debe tener en cuen

ta los datos proporcionados por el sujeto, aunque contradigan los contenidos en su declaración inicial. "Porque, la fijación de los hechos declarados, con carácter firme, no se produce en virtud de la actividad del sujeto declarante, sino en todo caso, a consecuencia de los actos administrativos de comprobación" (57).

El profesor Martín Delgado considera que "en todos aquellos casos en los que la estructura de los tributos lo permita deben admitirse las declaraciones complementarias, y no ya por una razón práctica de no poder controlar cuándo una declaración es o no complementaria, sino por una razón institucional que impone el permitir al contribuyente cumplir con sus obligaciones tributarias, aunque sea de forma extemporánea, y a la Administración el aceptar la declaración y el ingreso resultante, velando así por el patrimonio público" (58).

También Julio Banacloche (59) se pronuncia por la admisibilidad de las declaraciones complementarias y, al respecto escribe: "Para mí es un derecho que no cabe restringir y que no lleva a declaraciones complementarias, sino a liquidaciones complementarias."

Por otra parte, el ejercicio y la eficacia jurídica de las declaraciones complementarias, se encuentran hoy regulados en el artículo 294 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades de 15 de octubre de 1982 (Real Decreto 2.631/1982) (60), según el cual:

"1. Las liquidaciones complementarias realizadas es

pontáneamente por el sujeto pasivo serán aceptadas por la Administración tributaria en cualquier momento que se presenten, cuando se acompañen de una nueva declaración correspondiente al ejercicio a que se refiere la liquidación que deberá incorporar las variaciones introducidas por el sujeto pasivo.

2. En general, dicha liquidación surtirá los siguientes efectos:
   a) Interrupción del plazo de prescripción.
   b) Liquidación de intereses de demora sobre la diferencia ingresada.

3. Cuando la liquidación complementaria se realice posteriormente a la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación, tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta sobre el importe de la liquidación definitiva, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota definitiva y la ingresada con anterioridad a la notificación aludida. Lo dispuesto en el párrafo anterior será también aplicable a los casos en que no se hubiese practicado la liquidación a cuenta".

El profesor Martín Delgado explica que a pesar de que el artículo 294 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no habla de "declaraciones complementarias" sino de "liquidaciones complementarias", no se confunden los términos ya que según el mismo precepto a esa liquidación habrá de acompañarse una "nueva declaración", y en cuanto a su admisibilidad, para evitar cualquier duda al respecto, dispone que estas declaraciones serán "aceptadas por la Administración tributaria en cualquier momento que se presenten (61).

d.3. Efectos. El artículo 294 del Reglamento antes citado, establece como efectos de las declaraciones complementarias: interrumpir la prescripción y liquidación de intereses

de demora sobre la diferencia ingresada (62).

Martín Delgado (63) señala los siguientes efectos de la declaración complementaria:

1) Interrumpe el plazo de prescripción ya que se trata de una actuación del contribuyente que manifiesta o reconoce que se ha producido un hecho imponible con la finalidad de provocar su liquidación (64).

2) Aplicación del recargo de prórroga del 10 por 100 (65) sobre la cantidad ingresada fuera de plazos en aplicación de lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación aunque el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Sociedades no prevé expresamente este efecto (66).

3) Aplicación de intereses de demora sobre la diferencia ingresada.

4) Inaplicación de sanciones sobre la cantidad ingresada, según se desprende en sentido contrario del artículo 294.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, siempre que la declaración complementaria se efectúe con anterioridad a la notificación del inicio de actuaciones de comprobación e investigación. "La no aplicación de sanciones respecto de las cuotas diferenciales ingresadas como consecuencia de la declaración complementaria -fuera de plazo de ingreso voluntario, pero antes del comienzo de la comprobación o investigación- es una de las características típicas de las declaraciones complementarias" (67).

3.- Liquidaciones provisionales y definitivas.

El artículo 120 de la Ley General Tributaria dispone:

"1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

2. Tendrán consideración de definitivas:

a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración haya mediado o no liquidación provisional.

b) La girada conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios (68).

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

3. En los demás casos tendrán carácter de provisionales sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales.

Francisco Clavijo Hernández distingue el acto de liquidación provisional del acto de liquidación definitivo en base a la comprobación y valoración del hecho imponible por parte de la Administración. La liquidación es provisional si no ha existido comprobación y valoración del hecho imponible, caracterizándose "porque las oficinas gestoras fijan aproximadamente el importe de la obligación tributaria material, al carecer de un conocimiento exacto del hecho imponible o de cualquier otra circunstancia determinante del quantum de la obligación tributaria material." Si ha habido comprobación y valoración del hecho imponible por parte de la Administración financiera, el acto de liquidación es definitivo, y se caracteriza "porque ya las oficinas gestoras fijan exactamente el importe de la obligación tributaria material, al conocer exactamente todas las circunstancias determinantes del quantum de la

misma" (69).

4.- La liquidación provisional.

La Ley General Tributaria define negativamente o por exclusión las liquidaciones provisionales, como todas aquellas que no son negativas.

Ya hemos señalado la enumeración que el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria hace de las modalidades de las liquidaciones provisionales: a cuenta, complementarias, caucionales, parciales y totales.

Son liquidaciones a cuenta (70) aquellas que se practican con carácter de anticipo a otra liquidación que, provisional o definitivamente, determine los elementos esenciales del hecho imponible.

Son liquidaciones complementarias (71) aquellas que señalan el importe de un desembolso adicional que ha de efectuar el contribuyente. No debe confundirse la liquidación complementaria con la liquidación definitiva aunque ésta última también puede originar un desembolso complementario.

Son liquidaciones caucionales (72) las que la Administración pueda practicar en ciertos casos cuando el ejercicio de un recurso por el contribuyente retrase la liquidación definitiva.

Son liquidaciones parciales (73), por oposición a las totales, aquéllas que se practican teniendo en cuenta sólo alguno o algunos de los distintos elementos constitutivos de la base imponible.

A juicio de Alfonso Gota Losada, la razón de las liquidaciones provisionales consiste en la carencia de pruebas suficientes e incontrovertibles para que la Administración pueda pronunciarse de modo definitivo, ya sea porque todavía no ha comprobado los hechos, o porque lo ha probado, pero de modo insuficiente (74).

En el mismo sentido se pronuncia Ferreiro Lapatza para quien, la liquidación provisional responde en todo caso "a la idea de que la Administración no cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para determinar en forma definitiva la cuantía de la deuda tributaria, y que, por tanto, considera que puede ser necesaria una actuación administrativa posterior tendente a modificarla" (75).

Gota Losada, no satisfecho con la enumeración de liquidaciones provisionales de la Ley General Tributaria (76), hace la siguiente clasificación:"1)Liquidaciones practicadas por la Administración, partiendo de las declaraciones presentadas por los interesados, antes de su comprobación.2) Liquidaciones parciales. 3) Liquidaciones de ingreso a cuenta practicadas por la Administración, partiendo de bases o cuotas de ejercicios anteriores; y 4) Liquidaciones de oficio, cuando el interesado no ha presentado declaración". (77).

Por otra parte Gota Losada advierte que no son auténticas liquidaciones provisionales las autoliquidaciones, ni tampoco las liquidaciones cautelares. Las autoliquidaciones practicadas por el interesado no son liquidaciones provisionales porque no existe un pronunciamiento administrativo sobre el importe de la obligación tributaria material, es decir, "no hay procedimiento declarativo alguno, ni tácito, ni presunto, sino simplemente un acto ejecutivo de admisión de un ingreso". (78). En las autoliquidaciones la Administración realiza con relación a la suma de dinero ingresada, una actividad de caja. Tampoco son liquidaciones provisionales las liquidaciones cautelares; en ellas existe un procedimiento declarativo: determinación de una cifra a ingresar, sin embargo, su finalidad no es determinar provisionalmente el importe de la obligación tributaria material, sino la de establecer una garantía o caución para el Tesoro. "Se trata de una medida provisional y accesoria al procedimiento de gestión tributaria, pero que no es en puridad de concepto procedimiento declarativo de la obligación tributaria, sino una garantía para el Tesoro, cuya cuantía se determina mediante una liquidación propia y específica" (79).

5.- La comprobación.

a) La actuación inspectora.

La comprobación es la tercera etapa del procedimiento, denominado por la doctrina "normal" de liquidación y consiste "en la actividad de la Inspección de los Tributos, que trata

de comprobar e investigar, en su caso, la exactitud de lo declarado y de asegurar que la deuda tributaria que se fije sea conforme a la Ley" (80).

El profesor Sáinz de Bujanda define la Inspección tributaria como "aquél procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad, en la fase liquidatoria, a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imponibles declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y actos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo" (81).

En aquellos casos en que la ley impone al administrado el deber de liquidar el tributo sin intervención de la Administración; o bien el deber de declarar los hechos imponibles realizados, o por último, el deber de declarar y liquidar el tributo correspondiente, reserva a la Administración la posibilidad de comprobar si lo actuado por los administrados se ajusta a los preceptos de la Ley y de no ser así, exigir responsabilidad y hacer pagar el tributo debido.

Si el contribuyente no ha cumplido con los deberes de declarar y/o liquidar impuestos por la Ley, la Administración está facultada para investigar los hechos no declarados y los tributos no liquidados.

Ya hemos visto, páginas atrás, que la "actuación investigadora "es una de las modalidades de iniciación del procedimiento de liquidación, junto con la iniciación "de oficio" y la denuncia pública (82), aunque, según Alfonso Mantero (83) estas tres modalidades de iniciación deben reducirse a una sóla: iniciación por la Administración. La Ley diferencia a la iniciación de oficio de la iniciación por actuación investigadora, ya que en la primera los órganos de gestión liquidan el tributo en base a los datos de que dispone en sus registros, padrones, etc., sin necesidad de declaración por parte del administrado, sin que exista denuncia y tampoco actuación investigadora. En cambio la actuación investigadora, que corresponde a la Inspección, consiste en el descubrimiento de los hechos imponibles no declarados por el sujeto pasivo.

La denuncia pública promueve, en opinión de Arias Velasco (84), una actuación inspectora, encaminada a la comprobación de aquélla. Por tanto, aunque lo normal es que la actuación investigadora se realice por iniciativa de la Administración también puede promoverse por denuncia pública.

En la función inspectora se comprenden las actividades de comprobación e investigación. Fernando Sainz de Bujanda señala que "lo que caracteriza la comprobación y la distingue de la investigación es que su finalidad es corroborar la existencia y exactitud de algo que ha sido previamente conocido por la Administración, en tanto que en la pura investigación las averiguaciones y pesquisas se encaminan al descubrimiento de hechos o daños extraños a un conocimiento previo" (85).

El artículo 109 de la Ley General Tributaria establece la distinción entre comprobación e investigación, así:

> "1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integran o condicionen el hecho imponible.
>
> 2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley.
>
> 3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación debía realizar el propio sujeto pasivo."

También el artículo 140, apartados a) y b) de la Ley General Tributaria recoge dicha distinción:

> "Corresponde a la Inspección de los Tributos:
> a) La investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
>
> b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.".

A juicio de Arias Velasco "esta distinción es tán sólo válida y útil desde el punto de vista organizativo y de especialización funcional. Pero, desde el punto de vista estrictamente procedimental...., la distinción es inútil e incluso perturbadora. Podemos pues hablar de una sola actividad de comprobación -comprensiva de la investigación- ya venga impulsada por la iniciativa del sujeto pasivo manifestada en la declaración, ya por la iniciativa de la propia Adminis-

tración. En uno y otro caso, la naturaleza de la actividad administrativa es, procedimentalmente, idéntica" (86).

Por su parte, Ferreiro Lapatza afirma que en este sentido amplio la comprobación "comprende todas la tareas a que hace referencia el artículo 109 de la Ley General Tributaria. En términos legales más estrictos debemos distinguir, según se hace en él, entre comprobación e investigación: se comprueba lo ya declarado, se investiga lo no declarado" (87)-.

Con el propósito de que la Administración pueda cumplir con su tarea de velar por la aplicación de los tributos la Ley impone tanto al sujeto pasivo del tributo (88) como a toda persona, natural o jurídica (89), el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes o antecedentes relacionados con el hecho imponible. Los administrados deben colaborar con la Administración en la realización de actividades de comprobación e investigación de los hechos imponibles realizados, con el objeto de lograr la exacta aplicación de los tributos. En la Inspección se encuadran los órganos especializados de que dispone la Administración para la realización de estas actividades. En la actualidad, las liquidaciones provisionales y defnitivas practicadas por la Administración siguen normalmente a las actividades de comprobación e investigación de estos órganos especializados.

b) Liquidación por la Inspección.

A juicio de la doctrina (90) el procedimiento normal de liquidación estructurado sobre la base de cuatro etapas acerca de las cuales hemos venido hablando: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva, configurada en esta forma en el Ordenamiento jurídico español desde 1900, cristaliza a partir del Real Decreto de 30 de marzo de 1926 por el que se aprueban las bases por las que ha de regirse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos. Es a partir de ese momento (Real Decreto de 30 de marzo de 1926 y Reglamento de 13 de julio de 1926) que puede hablarse de una Inspección verdadera y propia. En origen y tal como lo dispuso el Real Decreto de 1926, la actividad de la Inspección se limitaba a la investigación sin ninguna facultad para continuar en el procedimiento de liquidación (91).

Debido a la creciente complejidad del Ordenamiento jurídico unido al incremento de las necesidades recaudatorias con los consiguientes problemas de Tesorería de la Hacienda Pública, se hace necesario la simplificación del procedimiento de liquidación. Para ello es necesario evitar las complicaciones de dicho procedimiento para facilitar la recaudación y aumentar el número de liquidaciones provisionales con el propósito de generar ingresos para el Tesoro.

El sistema tributario descrito se modifica por la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 que estableció las "actas de invitación" (92), en las que la Inspección propone al contri-

buyente regularizar su situación tributaria, y si este da su conformidad, estos actos se consideran declaraciones o partes de alta y no se puede imponer penalidad alguna. Una vez redactada el "acta de invitación", pasa a la Administración de Rentas Públicas para su liquidación y trámites consiguientes. Como consecuencia de ello las funciones de la Inspección pasaron de "informar" a la Administración tributaria, a proponer la regularización tributaria; de esta manera se produce un aumento de las tareas de la Inspección y se limitan las de las Oficinas gestoras, las cuales se ven atadas, frecuentemente, por los datos que conjuntamente le suministren el contribuyente y la Inspección como resultado de una "comprobación conjunta".

En el proceso posterior las funciones y competencias de la Inspección no serán sustituidas por otras sino que se continuará en el sentido de ir distribuyendo funciones nuevas a la Inspección, en principio propias de las Oficinas gestoras, como ser las de caracter liquidatorio.

La Ley de 28 de marzo de 1941 estableció un recargo de 10 por 100 para las cuotas a liquidar como resultado de gestión inspectora reflejada en "acta de invitación", y dispuso la impugnabilidad por parte del contribuyente de las "actas de invitación" autorizadas con su conformidad; posteriormente la Orden de 18 de diciembre de 1954 otorga carácter de firmeza a las bases impositivas propuestas por la Inspección y admitidas con la conformidad del contribuyente.

Luego la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, al señalar el contenido de las actas de Inspección en su artículo 145,c) habla de: "la regularización de las situaciones tributarias que estime procedentes", lo cual significa extender el contenido de las actas hasta el acto de liquidación y por tanto, también se extienden las funciones de la Inspección. A su vez, el Decreto de 8 de julio de 1965 sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria dispuso que el inspector actuario debía consignar en las actas definitivas las liquidaciones que estimara procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de investigación, así como la conformidad o disconformidad del contribuyente y, en su caso, las sanciones que a su juicio correspondieran. Por Decreto de 24 de febrero de 1976 se extiende dicho procedimiento simplificado a las actas previas asimilándolas a las actas definitivas a efectos de su tramitación.

Como puede observarse, la Inspección de los Tributos ha ido asumiendo tareas propias de los órganos de gestión, pero el proceso aún va a continuar. Así, el Decreto de 16 de julio de 1976 también sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria, configura el procedimiento de liquidación en la siguiente forma a)"Se prescinde de la liquidación provisional en los supuestos de autoliquidación por razones de mayor eficacia y perfección en la gestión tributaria e intentando paliar la falta de medios de la Administración como consecuencia del constante y elevado aumento del número de declaraciones. b) El ins

pector actuario debe consignar en las actas la liquidación que considere procedente expresando las infracciones apreciadas y las sanciones que correspondan y la conformidad o disconformidad del contribuyente. Si este presta su conformidad, se dará por notificado de su obligación de ingresar el importe de la deuda en los plazos que señala el Reglamento General de Recaudación. e) Las oficinas gestoras proceden a examinar los expedientes, si los encuentra conformes los remite a la intervención la cual procede a fiscalizar la liquidación contenida en el acta. Si no aprecia error material o aplicación indebida la eficacia gestora o la intervención no formula reparos, transcurrido el plazo de un mes la liquidación se convierte en definitiva. En caso contrario, la Administración gestora modifica dicha liquidación y procede a notificar al sujeto pasivo su acuerdo para que exprese su conformidad o disconformidad.

El proceso por el cual el acta de inspección, ha pasado de recoger simples hechos, a incorporar todos los elementos propios de las liquidaciones tributarias, alcanza su punto culminante con los Decretos 412/1982, de 12 de febrero y 1.547/1982 de 9 de julio.

El Real Decreto de 12 de febrero de 1982 sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias (las derivadas de actuaciones inspectoras), estableció por razones de economía de procedimiento y eficacia en las actuaciones "que sea la propia Dependencia de Inspección la que realice parte de las funciones de gestión en sentido estricto, hasta ahora encomendadas

a otros órganos de las Delegaciones de Hacienda"., y crea, dentro de la Dependencia de Inspección, una Oficina Técnica que, "bajo la dependencia del Inspector Jefe respectivo, preparará cuantas actuaciones, informes y acuerdos deba dictar éste".

Por su parte, el Real Decreto de 9 de julio de 1982, contenía en sus artículos 15 y 17 preceptos relativos al procedimiento de estimación indirecta de bases o rendimientos, y en su disposición adicional establecía el plazo de un mes para la constitución y puesta en funcionamiento de las Oficinas Técnicas de Inspección.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de abril de 1984, declaró la nulidad del Real Decreto de 12 de febrero de 1982 y de dos artículos el-15 y el 17- y de la disposición adicional del Real Decreto de 9 de julio de 1982, por contradecir normas con rango de ley.

El proceso que hemos venido describiendo, de asunción de funciones liquidatorias por la Inspección de los tributos se detuvo con la publicación, como consecuencia de la sentencia de 24 de abril de 1984, del Real Decreto, 2.077/1984, de 31 de octubre; sin embargo este proceso ha recobrado su impulso con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la cual da la siguiente redacción al artículo 140 de la Ley General Tributaria:

"Corresponde a la Inspección de los Tributos:

a) La investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.

c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos".

A juicio de Ferreiro Lapatza, dicha norma "supone la culminación de un proceso en el que la Inspección ha ido sumando o sus tareas típicas (comprobación e investigación de hechos realizados) otras funciones tipicamente liquidadoras. Calificación de hechos, determinación de bases, tipos y cuotas, fijación de la cantidad a pagar, determinación de sanciones, propuestas de liquidación etc., han ido siendo asumidas progresivamente por la Inspección de los tributos hasta el punto de que esta ha adquirido ya en la última etapa no sólo la facultad de proponer, sino también la de practicar liquidaciones provisionales y definitivas". (93).

6.- Las liquidaciones definitivas.

En el procedimiento normal de liquidación, realizada

la comprobación por la Inspección, la Administración puede proceder a la determinación de la obligación tributaria puesto que dispone de los elementos de juicio necesarios para ello. El acto administrativo en que declara y fija las obligaciones tributarias se denomina liquidación definitiva.

Gota Losada señala que "el concepto de acto definitivo es de naturaleza esencialmente procedimental e indica que la Administración ha dicho su última palabra, según frase reiterada de la Jurisprudencia: se considera finalizado el ejercicio de la función pública en el caso concreto" (94).

Como habíamos señalado anteriormente, la Ley General Tributaria en su artículo 120.2 nos dice qué liquidaciones se consideran definitivas:

"a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración haya mediado o no liquidación provisional.

b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios (95).

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción".

La liquidación definitiva forma siempre el centro de un acto administrativo definitivo, final de un procedimiento expreso o no. Para que el supuesto previsto en el apartado 2,a) sea liquidación definitiva no basta cualquier actuación comprobadora previa, es preciso que la Administración haya finalizado sus tareas de comprobación. Generalmente una norma fija el

momento en que esto se entiende realizado; el Real Decreto, 2.077/1984, de 31 de octubre, dispone que si la propuesta de liquidación practicada por la Inspección con la conformidad del contribuyente no es rectificada por la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes en el plazo de un mes adquirirá el caracter de liquidación definitiva. En otros casos, señala Arias Velasco (96) sólo cuando la Administración considere que la comprobación ha sido total, será definitiva la liquidación practicada sobre esa base.

En el supuesto previsto en el apartado 2,c) no existe liquidación definitiva, hablando con propiedad, puesto que la Administración no llega a pronunciarse con carácter definitivo por haber prescrito el derecho a comprobar o la obligación tributaria. Lo que sucede es que la liquidación provisional, por el transcurso del tiempo, produce los mismos efectos que el acto definitivo que la Administración no ha podido dictar.

El efecto fundamental de las liquidaciones definitivas consiste, según lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley General Tributaria, en que no pueden ser anuladas ni modificadas, excepto en los casos de nulidad, anulabilidad, revisabilidad o error material previsto en los artículos 153 a 156 de la misma Ley General Tributaria.

NOTAS

(1) Derogado por el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981 de 20 de agosto.

(2) Palao Taboada, Carlos. Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, estudio preliminar a la traducción del Volumen III de Los principios de Derecho tributario de A. Berliri. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1974, p. 53.

(3) Gota Losada advierte que "la Ley General Tributaria contiene dos conceptos de 'gestión tributaria', uno amplio que utiliza en sus artículos 90 y 114, con carácter exclusivamente programático y otro estricto que es una parte de aquél, esencialmente residual pues alcanza a lo que no son procedimientos de Inspección, Jurados y Recaudación". Tratado del Impuesto sobre la Renta, Volumen IV Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, p. 201. Véase también Palao Taboada, Carlos Ibid y Arias Velasco, José Procedimientos tributarios. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984, p. 101.

(4) Cfr. Notas de Derecho financiero. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Madrid, 1972, Tomo I, Vol. III, pp. 850-852 y Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero español. Marcial Pons. Madrid 1985, 7ª edición pp. 571-576.

(5) Ya hemos señalado la advertencia formulada por el profesor Palao de que la Ley General Tributaria no emplea la denominación de "procedimiento de liquidación" para designar al de aplicación de los tributos, sino que reserva la palabra liquidación para designar al acto final del procedimiento.

(6) Notas... op.cit., p. 895.

(7) Clavijo Hernández, Francisco. "El acto de liquidación". Civitas, Nº.20, 1978, p. 653.

(8) Arias Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 192.

(9) Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Segunda edición. Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid, 1982, pp. 281-285.

(10) Saínz de Bujanda, Fernando, Lecciones... op. cit., p.285.

(11) Cfr. Artículo 109 apartado 3 de la Ley General Tributaria.

(12) Notas... op.cit., p. 871.

(13) Cfr. Notas... op.cit., p. 873; Clavijo Hernández, Francisco. "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920./1976, de julio". Civitas nº 19, 1978, p.389; Martín Delgado, José María "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española nº. 84.1983, pp. 22-23; Arias Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 105; Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho... op.cit., p. 577.

(14) Martínez Lafuente, Antonio. "La autoliquidación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados". Crónica Tributaria nº.41, 1982, p.78; Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 584; en el mismo sentido, el profesor Sáinz de Bujanda señala que: "Las fases típicas del procedimiento son en la actualidad las siguientes: 1) presentación de autoliquidación (declaración-liquidación) por el contribuyente; 2) comprobación y liquidación simultánea por parte de la Administración, subsumiendo en un acto administrativo único tanto la liquidación provisional como la definitiva en la generalidad de los casos". Lecciones... op.cit., p. 285.

(15) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 584.

(16) La remisión del apartado a) del artículo 101 de la Ley General Tributaria debe entenderse referida al artículo 35.1 de dicha Ley, que dispone: "La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo".

(17) Cfr. Gota Losada, Alfonso. Tratado... op.cit., p. 334.

(18) Cfr. Mantero Sáenz, Alfonso. Procedimiento de la Inspección tributaria. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria 2ª edición. Madrid, 1981, p. 188.

(19) Cortés Dominguez, Matías. "La declaración tributaria". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº.52, 1963, pp. 1025-1026.

(20) Cfr. Cortés Domínguez, Matías. "La declaración... op.cit. p. 1026.

(21) Sánchez Serrano, Luis. La declaración tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, p. 133.

(22) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 85-86.

(23) Sánchez Serrano, Luis., La declaración... op.cit., p. 131.

(24) Montero Sáenz, Alfonso. Procedimiento... op.cit., p. 189.

(25) Banacloche, Julio. "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española nº. 80, 1983, p. 47.

(26) Cfr. Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 231 y ss.; Arias Velasco, José.Procedimientos... op.cit. p. 126.

(27) Cfr. artículo 101, a)) de la Ley General Tributaria.

(28) Arias Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 107.

(29) Cfr. artículo 64,a) de la Ley General Tributaria.

(30) Artículo 117.1: "La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho".
Artículo 102.2: "La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen".

(31) Para una exposición más completa veáse a Sánchez Serrano Luis. La declaración... op.cit., pp. 355 a 400.

(32) Fernando Garrido Falla clasifica los actos del administrado, atendiendo a la relación jurídica que crean con la Administración, en: "1º. Actos del particular con efectos jurídico administrativo que son simples actuaciones de ejecución. 2º. Actos del particular que son verdaderos negocios jurídicos unilaterlaes. 3º. Actos del particular que, conteniendo declaraciones de voluntad, no son verdaderos negocios jurídicos, sino que son presupuesto de un acto administrativo que es el verdadero negocio jurídico. "El negocio jurídico del particular en el Derecho Administrativo". Revista de Administración Pública. nº. 1, 1950, p. 121 y ss (Citado por Cortés Domínguez, Matías. "La declaración... op.cit., p. 1038).

(33) Cortés Dominguez, Matías. "La declaración... op.cit., p. 1040.

(34) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 358.

(35) Cortés Domínguez al tratar "el contenido de la declaración" señala que tanto la doctrina privatista como la administrativista distingue la manifestación de voluntad de la manifestación de conocimiento. "Así, Zanobini, que incluye entre las de voluntad, las aceptaciones, las renuncias y las opciones, y entre las de conocimiento, las notificaciones y las denuncias. Vitta distingue las declaraciones 'cuyo conocimiento es necesario a la Administración pública para poner en movimiento su propia actividad',

entre las que cita a las denuncias fiscales, de 'otros actos que son verdaderas y propias declaraciones de voluntad del particular, a fin de que surja o tenga eficacia un acto sucesivo de la Administración pública'. Otros como Landi y Potenza, exigen para que la declaración sea de voluntad, el que origine un acto administrativo, mientras que las declaraciones de conocimiento se limitan a informar a la Administración de determinados hechos". Por su parte Matías Cortés considera que la declaración tributaria participa tanto de las características de la manifestación de voluntad como de las notas de las declaraciones de conocimiento. "La declaración no sólo vincula al declarante en cuanto a su existencia y en cuanto al contenido (normalmente, excepto en caso de error de hecho), sino también a la Administración, cuya actividad queda, en cierto modo determinada por la declaración tanto por el hecho mismo de haberse producido como por el contenido de ella, aunque, desde luego, la vinculación en lo que se refiere al contenido sea muy relativa, dado que la Administración puede investigar y en su caso considerar falso lo declarado por el contribuyente". "La declaración... op.cit., pp. 1041-1042.

(36) En la doctrina se habla de "manifestación de voluntad negocial o de negocio jurídico" cuando los efectos jurídicos correspondientes a un acto se producen ex voluntate, no ex lege; es decir, cuando el contenido de dicho acto tiene una eficacia o valor preceptivo o normativo. En los demás casos se habla de "actos jurídicos semejantes a los negocios jurídicos", o de "actos jurídicos en sentido estricto, independientemente de que su contenido psicológico consista en una manifestación de conocimiento, de voluntad o de sentimiento". Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 381.

(37) Sánchez Serrano, Luis, La declaración... opc.it., p.383.

(38) Cfr. artículo 1231 párrafo segundo del Código Civil.

(39) Artículo 1239 del Código Civil: "La confesión extrajudicial se considera como un hecho sujeto a la apreciación de los Tribunales según las reglas establecidas sobre la prueba".

(40) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 373.

(41) El profesor Palao señala que la traducción del término italiano "accertamento" por el de "liquidación" es errónea cuando con el se designa a la actividad que realiza la Administración en el procedimiento de aplicación de los tributos prestándose a los mayores equívocos y confusiones; Calos Palao prefiere traducir "accertamento" por "comprobación". Cfr. Naturaleza y estructura... op.cit., p. 48.

Por tanto, la traducción de "autoaccertamento" por "autoliquidación" en lugar de "autocomprobación" hecha por Matías Cortes, "La declaración... op.cit., pp. 1033-1036 y el Seminario de Derecho Financiero, Notas... op.cit., p. 880, es impropia y los ha conducido a "no comprender la tesis en cuestión y a la consideración de hipótesis o a la utilización de argumentos en contra que en modo alguno son pertinentes". Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 374-79.

(42) La tesis de la declaración tributaria como "autocomprobación" fue sostenida por F. Gazzerro para quien el término "comprobación" ("accertamento") significa "la actividad de la Administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del presupuesto de hecho del impuesto y el acto administrativo en el que se concreta tal constatación", la declaración tributaria, al contener en si misma una primera comprobación, la del declarante, distinta de la efectuada por la Administración sería o consistiría en una "autocomprobación" a la que de algún modo estaría vinculada la Administración financiera. Gazzerro, F., La dichiarazione tributaria nell'accertamento e nel contenzioso, 1ª edición. Giuffrè, Milán, 1969. (citado por Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., pp. 374-375.

(43) Para el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, la tesis de la declaración como acto constitutivo de la obligación tributaria es inadmisible tomando en cuenta que para dicho Seminario "la obligación surge por la realización del hecho imponible, y la declaración sólo va dirigida a comunicar a la Administración datos relativos a ese hecho, para que pueda cuantificarse la deuda. "Notas... op.cit., p. 881.

(44) Fue Matías Cortés quien destacó el carácter de presupuesto procedimental de la declaración tributaria. Cfr. "La declaración... op.cit., pp. 1039-1040.

(45) Notas... op.cit., p. 881.

(46) Cfr. artículo 101,apartado a) de la Ley General Tributaria.

(47) Cfr. artículo 104 de la Ley General Tributaria.

(48) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 143.

(49) Zamoza Pérez, Juan José. La declaración tributaria complementaria". Civitas. nº, 26, 1980, pp. 228-229. "Podemos entender que nos encontramos ante declaraciones tributarias que, refiriéndose a aspectos parciales del hecho imponible, de sus elementos o circunstancias se realizan una vez iniciado el procedimiento como consecuencia de una declaración principal respecto a cuyo contenido global se definen como complementarias".

(50) "En nuestra opinión, la declaración tributaria complementaria requiere la previa existencia de una declaración que, pudiendo ser inicialmente considerada como principal, tenga por objeto la manifestación o reconocimiento de elementos tributarios que por defecto u omisión deban o puedan ser adecuamente reconocidos en ulterior declaración". González Sánchez, Manuel. "Las declaraciones tributarias complementarias y la valoración de los bienes a efectos del artículo 20,5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española. nº.63 1980, p. 236.

(51) Mantero Sáenz, Alfonso "La declaraciones complementarias". Crónica Tributaria. nº 29. 1979, p. 134.

(52) Vanoni, Ezio "La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilita" Opere giuridiche, I, Giuffrè Milán, 1961, p. 367 (Citado por Serrano Sánchez, Luis. La declaración ... op.cit., p. 323).

(53) González Sánchez, Manuel "Las declaraciones tributarias complementarias... op.cit., p. 236.

(54) "Se trata de una declaración nueva que viene a complementar a otra anterior, incorporando elementos que se contenían en la misma" Martín Delgado, José María "Los nuevos procedimientos tributarios... op.cit., p. 61.

(55) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 56.

(56) Mantero Sáenz, Alfonso. "Las declaraciones... op.cit. p. 136.

(57) Zornoza Pérez, Juan José "La declaración... op.cit., p. 230.

(58) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 58.

(59) Banacloche, Julio "Las declaraciones-liquidaciones... op. cit., p. 55.

(60) Martín Delgado advierte que: "En primer lugar se trata de un texto reglamentario y en tal sentido se ha de entender la eficacia de sus preceptos; en segundo lugar, se refiere a un impuesto en particular y en principio el precepto que vamos a comentar no tiene más eficacia que la del ámbito del propio impuesto. "Los nuevos procedimientos.. ..op.cit., p. 60/.

(61) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 61.

(62) Cfr. artículo 294.2 apartados a) y b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades de 15 de octubre de 1982.

(63) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... ..." op.cit., p. 62.

(64) Artículo 66.1,c) de la Ley General Tributaria según el cual: "Los plazos de prescripción... se interrumpen:...c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda".

(65) A pesar de que el profesor Martín Delgado habla de un recargo de prórroga del 5 por 100, debemos entender que dicho recargo será del 10 por 100 según lo dispuesto en el artículo 1º disposición 9 del Real Decreto 338/1985 de 15 de marzo, por el que se dictan normas de gestión tributaria, recaudación y contable.

(66) Algunos autores, como Antonio Martínez Lafuente, sostienen la incompatibilidad del recargo de prórroga con los intereses de demora; basando dicha opinión en que, tanto recargo de prórroga como intereses de demora tienen igual fundamento y finalidad, la indemnizatoria, por lo que no cabe aplicarlos conjuntamente. Cfr. La condonación de las sanciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

(67) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos... .. op.cit., p. 62.

(68) Los Jurados Tributarios han sido suprimidos por la Ley 34/1980, de 21 de junio, asignándose sus funciones y competencias a los tribunales Económico-administrativos y a los órganos gestores de la Administración Tributaria.

(69) Clavijo Hernández, Francisco, "El acto... op.cit., p.655.

(70) Arias Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 195.

(71) Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones... op.cit., p. 302.

(72) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 589.

(73) Arias Velasco, José. Procedimiento... op. cit., p. 197.

(74) Gota Losada afirma que "si la Administración tuviera que esperar a tener todas las pruebas, antes de dictar el acto definitivo, los ingresos se retrasarían considerablemente, por ello se ha admitido tradiciónalmente la posibilidad de liquidar en provisional, consiguiendo así un ingreso parcial del Impuesto, pudiendo a continuación pro

cederse a la comprobación inspectora, y por último, más tarde, a la liquidación definitiva". Tratado del Impuesto... op.cit., pp. 266-268.

(75) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 588.

(76) Cfr. Artículo 120.3

(77) Gota Losada, Alfonso. Tratado del Impuesto..., op.cit., p. 273.

(78) Ibid.

(79) Ibid.

(80) Clavijo Hernández, Francisco. "El procedimiento simplificado.... op.cit., pp. 389-390.

(81) Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones... op.cit., p.309.

(82) Cfr. Artículo 101, b),c) y d) de la Ley General Tributaria.

(83) Cfr. Mantero Sáenz, Alfonso. Procedimientos... op.cit. p. 188.

(84) Arías Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 123.

(85) Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones... op.cit., p. 311.

(86) Arias Velasco, José. Procedimientos... op.cit., p. 148.

(87) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 593.

(88) El artículo 35, apartado 2, de la L.G.T. establece que los sujetos pasivos del tributo están obligados a "facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible".

(89) Artículo 111 de la Ley General Tributaria: "1. Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

(90) Cfr. Albiñana García Quintana, Cesar. "La inspección de los tributos: una evolución significativa "Civitas nº. 1 1974 p. 768 y ss. Clavijo Hernández, Francisco. "El procedimiento simplificado... op.cit., p. 389; Mantero Saénz Alfonso Procedimiento... op.cit., pp. 108-109.

(91) El Real Decreto de 30 de marzo de 1926 dispone en su preámbulo: "se propone que la acción del Inspector quede limitada a lo que su propio nombre indica, a la actuación pura y simplemente investigadora, que debe terminar en el momento de ser presentada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento muchas veces inevitable, de los que en los mismos hayan intervenido activamente y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir por ello en mayor responsabilidad".

(92) Sobre las disposiciones de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 se han pronunciado negativamente, entre otros: Ferreiro Lapatza, José Juan. "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos". Civitas nº. 11, 1976 p. 418; Mantero Sáenz, A. "Procedimientos..." op.cit., p. 107.

(93) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso, op.cit., p. 580.

(94) Gota Losada, Alfonso, Tratado... op.cit., p. 268.

(95) A pesar de que el apartado b) del artículo 120 de la Ley General Tributaria no ha sido objeto de nueva redacción por la reciente reforma de esta Ley, debemos entender que, suprimidos los Jurados por la Ley de 21 de julio de 1980, de Reforma del Procedimiento Tributario, son definitivas las liquidaciones giradas conforme a bases imponibles fijadas en régimen de estimación indirecta por los órganos gestores que han asumido en estas tareas las funciones antes realizadas por los Jurados.

(96) Arias Velasco, José. Procedimientos.... op.cit., p. 193.

CAPITULO III

CAPITULO III

LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.

A. La implantación del sistema de autoliquidación- 1.La colaboración social de los contribuyentes. Las evaluaciones globales y los convenios- 2.La Reforma Tributaria de 1964- a) La Ley General Tributaria de 1963- b) La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964. Efectos de la Reforma en los supuestos sujetos a autoliquidación- 3.Autoliquidación del contribuyente y autoliquidación del sustituto. B. Extensión actual de las autoliquidaciones. La Reforma de 1978. 1. Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas- 3.Impuesto sobre Sociedades- 4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- 5. Impuesto sobre el Valor Añadido- C. La naturaleza jurídica de la autoliquidación- 1. Tesis que exigen la existencia de un acto administrativo de liquidación- 2. Tesis del acto administrativo tácito o presunto. 3. Tesis que identifica la autoliquidación a un acto administrativo realizado por un particular por delegación de la Administración- 4. Tesis del deber tributario de colaboración- D. Jurisprudencia en torno a la autoliquidación- 1. Tribunal Supremo- 2. Tribunal Económico Administrativo Central.

A.- LA IMPLANTACION DEL SISTEMA DE AUTOLIQUIDACION.

La progresiva asunción de funciones por parte de la Inspección de los Tributos, descrita en el capítulo anterior, junto con la generalización del sistema de autoliquidación, ha supuesto la modificación del procedimiento de liquidación clásico en el cual se distinguían cuatro fases: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva (1). En la actualidad en casi todos los tributos estatales, el procedimiento normal de liquidación se estructura en dos fases: la primera, fase de autoliquidación realizada por el sujeto pasivo; la segunda, fase de comprobación y liquidación administrativa, realizada por la Administración.

Las razones para el establecimiento de las autoliquidaciones se encuentran en las finalidades recaudatorias y en la imposibilidad de practicar liquidaciones provisionales por la Administración. Por necesidades recaudatorias se impuso la práctica de liquidaciones provisionales sobre las declaraciones de los contribuyentes; sin embargo, la multiplicación de las obligaciones tributarias y el aumento de las declaraciones impiden su control y la práctica de las liquidaciones correspondientes. En principio esta deficiencia se intentó subsanar con el establecimiento de los ingresos a cuenta y con las retenciones, medidas estas que resultaron ineficaces, por tanto, se optó por generalizar un sistema que atribuye al contribuyente la obligación de cuantificar las cuotas correspondientes a los conceptos declarados e ingresar su importe en el Tesoro.

De esta forma -escribe el profesor Martín Delgado- "se completaría la generalidad del deber de declarar, se simplificaría el procedimiento de liquidación, se ahorrarían funciones para la Administración (tan escasa de medios materiales). Se conseguirían importantes ingresos a cuenta se fomentaría la conciencia tributaria y se articularía la participación del contribuyente en el procedimiento de gestión de los tributos" (2).

Julio Banacloche señala que "cuando a un sujeto pasivo se le exige no sólo que declare, sino también que liquide se está en presencia de una 'autoliquidación', una declaración-liquidación" (3).

Sin embargo, a juicio del profesor Martín Delgado (4) el concepto de autoliquidación alude unicamente a las operaciones de cuantificación de la deuda tributaria realizada por el sujeto pasivo, debiéndose distinguir por una parte, de la declaración, y, por otra parte, del ingreso a cuenta que normalmente lleva aparejado. No obstante, con frecuencia en el término autoliquidación se incluyen estos tres conceptos: la declaración, las operaciones de cuantificación de la deuda realizadas por el declarante, y el ingreso de su importe.

En el mismo sentido Luis Sánchez Serrano (5) había llamado la atención sobre la necesidad de distinguir la declaración de la autoliquidación, pese a que puedan reflejarse materialmente en un mismo impreso. A juicio de este autor la autoliquidación consiste "en la realización por el mismo sujeto

declarante de aquellas operaciones lógicas y aritméticas que integran la liquidación tributaria entendida ésta en sentido estricto".

Martín Delgado define a la autoliquidación, o la declaración-autoliquidación, como "aquella declaración tributaria a la que se acompaña la realización de las operaciones de cuantificación de las deudas tributarias correspondientes a los hechos declarados" (6).

1.- La colaboración social de los contribuyentes. Las evaluaciones globales y los convenios.

Con anterioridad al establecimiento y generalización de las autoliquidaciones se intentó obtener la participación del contribuyente en el procedimiento de aplicación de los Tributos, una mayor eficacia en la actividad administrativa y un aumento en la recaudación a través de las ya suprimidas evaluaciones globales y los convenios con agrupaciones de contribuyentes que se establecieron en el Derecho español por la Reforma de 26 de diciembre de 1957, texto legal en el cual no se formula una distinción clara y explícita entre estas figuras. Esta colaboración social en la gestión tributaria se generaliza en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, tampoco en esta Ley se definen las evaluaciones globales y los convenios ni establece ninguna norma diferenciadora entre ambas figuras, afianzándose y extendiendose en la Ley de Reforma del Sistema

Tributario de 11 de junio de 1964, la cual consagró la aplicación de las evaluaciones a la generalidad de la imposición estatal directa sobre la renta (7) y de los convenios a la imposición directa (8). Fue la Administración pública la que, a través de normas reglamentarias, marcó las notas diferenciadoras entre los dos aludidos prodedimientos.

Evaluaciones y convenios son dos formas de estimación objetiva global cuya función consistía en obtener, mediante estudios económicos objetivos, la cifra global de rendimientos de un grupo de contribuyentes y distribuir dicha cifra, mediante la aplicación de índices, signos o módulos, entre todos y cada uno de los contribuyentes del grupo (9).

Las evaluaciones globales se caracterizaron por la intervención en el procedimiento de determinación del hecho imponible y de la base de una Junta Mixta de funcionarios y de contribuyentes con carácter de órgano de la Administración; en general, la actividad de esta Junta consistía en la determinación del ingreso global del grupo y de los índices para fijar las bases a cada uno de los contribuyentes integrados en el grupo, estas cifras servían posteriormente a la Administración para fijar las liquidaciones individualizadas. La aplicación de las evaluaciones estaba determinada en cada caso por la Ley.

Los convenios, por el contrario, eran aplicados previa solicitud del grupo de contribuyentes afectado. Una vez admitida la solicitud se integraba una Comisión mixta de funcionarios y representantes de los contribuyentes; dicha Comisión

tenía el carácter de órgano de la Administración y se encargaba de efectuar los estudios y comprobaciones estimados adecuados por sus miembros, sobre el censo de contribuyentes, bases tributarias y cuotas a fijar. Si se lograba un acuerdo sobre tales extremos se formulaba a la Administración la oportuna propuesta. De ser aprobada ésta, se constituía una Comisión ejecutiva que por delegación del pleno, y de acuerdo con sus directrices y las reglas de distribución fijadas, realizaba la asignación individual de bases y cuotas enviando a la Administración una relación de contribuyentes, bases y cuotas para que ésta procediera a practicar las correspondientes liquidaciones y notificaciones.

Como notas distintivas entre las evaluaciones globales y los convenios, el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid señalaba los siguientes (10): en primer lugar, las evaluaciones globales recaían sobre la cuantía de obligaciones tributarias ya nacidas por haberse realizado el hecho imponible en el momento de llevarse a efecto dicha evaluación, "se trata con ellas de determinar, en régimen de estimación objetiva, la base impositiva correspondiente a un hecho imponible que se sitúa en tiempo pasado"; los convenios, por el contrario, se referían a un tributo cuyo hecho imponible todavía no se había producido, "en ellos la base impositiva que se determina en régimen de estimación objetiva corresponde a hechos imponibles no producidos aún al tiempo de solicitarse el convenio".

En segundo lugar, también señalaba el Seminario de Derecho Financiero como nota distintiva entre ambos procedimientos que en las evaluaciones globales no se llegaba a señalar la cuota correspondiente a cada contribuyente, limitándose las Juntas o Comisiones mixtas a suministrar a "las Delegaciones de Hacienda, en las que ha de producirse los pertinentes actos administrativos de liquidación, el elemento fundamental para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria". El señalamiento de la cuota tributaria correspondía a las oficinas liquidadoras de la Delegación de Hacienda. En cambio en los convenios no solamente se señalaba la base imponible global del grupo afectado por el Convenio y la imputación individual de bases", sino un señalamiento de las 'cuotas individuales', esto es, de los pagos que corresponde hacer a cada uno de los contribuyentes que pertenecen a la agrupación".

La doctrina señaló el carácter contractual de evaluaciones y convenios, considerándolos como contratos celebrados entre la Administración financiera y los representantes de los grupos de contribuyentes afectados (11). Dicho carácter contractual permitía a la Administración determinar la deuda tributaria de un gran número de contribuyentes, a través de un procedimiento relativamente sencillo, despreocupándose de los hechos imponibles verdaderamente realizados; por otra parte, dispensaba al contribuyente de los deberes de la evaluación directa, como ser, deberes contables, presentación de declaraciones complejas, etc. Así mismo, el carácter contractual de estos procedimientos determinó el que los contribuyentes se despreocupa

sen de las obligaciones tributarias que, de acuerdo con las normas propias de cada tributo, surgían para ellos de la realización del hecho imponible. Todo lo cual ponía en peligro la recaudación tributaria, a cuyo aumento contribuyeron dichos procedimientos en los años posteriores a la reforma de 1957.

En las Notas de Derecho Financiero (12), encontramos la siguiente crítica hacia las evaluaciones globales y los convenios: "1ª. Carecen de rigor desde el punto de vista de la técnica tributaria, 2ª. Entran en colisión con normas de rango ordinarias incorporadas a la Ley General Tributaria; 3ª. Dificultan y perturban el desenvolvimiento del sistema tributario español hacia esquemas de más correcta adecuación entre la actividad financiera y la realidad económica; y 4ª. Dañan la educación tributaria del contribuyente español".

Estas fueron, entre otras, las razones por las que comenzó a restringirse el ámbito de aplicación de las evaluaciones y los convenios. El recortamiento de los regímenes globales de estimación objetiva se inició con el Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 sobre medidas en orden al gasto público, represión del fraude fiscal, precios y estímulos al ahorro y a la exportación; este decreto excluye del régimen de evaluación global a las sociedades y demás entidades jurídicas y a las personas físicas que ejerzan determinadas actividades o superen cierta cifra de capital fiscal o de volumen de operaciones, y excluye del régimen de convenios a las empresas individuales, sociedades y demás entidades jurídicas que ejerzan determinadas actividades o superen el número de obreros que se

establezca o realicen un volumen de operaciones superior al fijado. Posteriormente, la Reforma tributaria de 1978 suprime estos procedimientos en las Leyes que regularon cada impuesto, en favor del régimen de estimación directa o de la estimación objetiva singular; y, después, de forma general las evaluaciones globales y los convenios fueron suprimidos por la Ley 34/1980 de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario.

2.- La Reforma Tributaria de 1964.

Tras la Reforma tributaria de 1957 que pretendía, por una parte, la racionalización del conjunto de tributos estatales a través de una más adecuada sistematización y, por otra parte, corregir la insuficiencia del sistema tributaria atacando el fraude fiscal (13), la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 simplificó y clarificó el sistema a la vez que introdujo modificaciones en la generalidad de los impuestos. En su exposición de motivos señala esta Ley que no pretende incrementar la recaudación sino que su finalidad consiste en distribuir con mayor justicia la carga tributaria y reordenar el sistema.

La Ley de 1964 dividió los impuestos estatales directos e indirectos en base al objeto de cada uno de llos (14) y suprimió, dentro de los impuestos directos, la Contribución General sobre la Renta, creando en su lugar el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, también suprimió el Impuesto de Derechos Reales y creó, por una parte como impuesto

directo, el General sobre las Sucesiones y, por otra parte, dentro de la imposición indirecta, el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (15). Igualmente suprimió dicha Ley el Impuesto sobre el Gasto y estableció como impuestos indirectos, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, los Presupuestos Especiales y la Renta de Aduanas.

a) La Ley General Tributaria de 1963.

Como es sabido, la Ley General Tributaria de 1963 era el libro primero de la Reforma Tributaria de 1964, aunque se separó por razones diversas.

El artículo 10 apartado k) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 incluye dentro del principio de reserva de Ley a "la obligación a cargo de los particulares de prácticar operaciones de liquidación tributaria".

El profesor Martín Delgado considera que la Ley General Tributaria se enfrentó con el problema de las autoliquidaciones de forma tímida y garantista. "Timidamente porque en el año 1963 no estaba todavía extendido el sistema de autoliquidaciones" (16).

En términos garantistas porque la Ley General Tributaria respondía a la concepción garantista que informa al principio de legalidad, conforme al cual "en el procedimiento de

gestión el principio fundamental ha sido el de garantía del administrado más que el del cumplimiento de la Ley y la realización del interés público que representa" (17). Martín Delgado aclara que "una cosa es mantener -como nosotros mantenemos- que la Administración debe ajustar su comportamiento a la Ley y otra muy distinta es que ello deba hacerse para garantizar al ciudadano frente al poder público. El sometimiento de la Administración a la Ley en nuestra concepción significa que la Administración en su actuar realice el interés público que ya ha apreciado la norma cuando le impone un determinado comportamiento" (18).

En otro sentido Julio Banacloche (19) considera que aunque la obligación de autoliquidar" se ha presentado como un gran avance, lo cierto es que manifiesta una clara deficiencia administrativa. Sólo es por interés de la Hacienda Pública por lo que se ha exigido esta generalización."

b) La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964.

Es a partir de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 cuando comienza a extenderse el sistema de las autoliquidaciones obligatorias según los datos declarados por el contribuyente. En su artículo 203 estableció dicha Ley la obligación para los sujetos pasivos de determinar la cuota tributaria en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

b.1. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La Ley de Reforma de 1964 sustituye el impuesto general sobre el gasto por el impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Este tributo grava las ventas, obras, servicios y demás operaciones típicas de las empresas.

El artículo 203 de la Ley antes citada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10,k) de la Ley General Tributaria, dispuso: Corresponderá al sujeto pasivo realizar por si mismo la determinación de la deuda tributaria a efectos de lo dispuesto en la letra k) del artículo 10 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que la así fijada sólo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria.

La misma Ley en su artículo 241, apartado 1, establece que el Gobierno, previo dictámen del Consejo de Estado, aprobará por Decreto el texto refundido de los distintos tributos regulados en dicha Ley, aprobándose el texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por Decreto 3.314 de 29 de diciembre de 1966. Dicho texto refundido transcribe en su artículo 36, apartado B) lo dispuesto en el artículo 203 de la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964, por el que se establece para los sujetos pasivos de este impuesto la obligación de determinar la cuota tributaria.

b.2. Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero y Decreto 638/1970 de 5 de marzo (20). El Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, en su artículo segundo (21), autoriza al Gobierno, a propuesta del ministro de Hacienda, a extender el régimen obli

gatorio de liquidaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos a los impuestos en los que no estando todavía establecido, sean conforme a la naturaleza del hecho imponible.

Puesto que el mismo artículo determina que tal obligatoriedad tendría efectos para las declaraciones que hubieran de presentarse desde el día uno de febrero de 1970, el Gobierno hizo uso de dicha autorización por Decreto de 5 de marzo de 1970, incorporando a los textos refundidos de los siguientes impuestos el régimen de autoliquidación:.

b.2.1. Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Es un impuesto sobre las rentas reales o posibles procedentes de los inmuebles rústicos y del ganado. Constaba de dos gravámenes diferentes: la Cuota fija y la Cuota proporcional. La Cuota fija sigue gravando las rentas reales o potenciales procedentes de los bienes rústicos y del ganado. La Cuota proporcional gravaba las rentas efectivas derivadas de una explotación rústica, en la que podrían integrarse diversas fincas ganado, etc., cuando superaran determinada cuantía y fueran obtenidas por personas físicas.

El artículo 38 bis incorporado al Texto Refundido de la Ley de este Impuesto dispone que los contribuyentes por Cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, cuyas bases hayan de ser determinadas en régimen de estimación directa, vendrán obligados a presentar declaración de sus rendimientos y autoliquidación de los mismos.

Estaban sometidos al régimen de estimación directa, aquellos sujetos pasivos, que, haciendo uso de la opción contenida en el artículo 12 del Texto Refundido, renunciaron a la estimación objetiva y aquellos que, por Orden Ministerial de 23 de julio de 1969, fueron obligatoriamente excluidos de la mencionada estimación objetiva.

b.2.2. Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo - Personal. Este impuesto grava las rentas reales o posibles de un trabajo personal; y distinguía dos clases de productos. a) Del trabajo como factor aislado. b) Del trabajo y capital.

El primero consistía en un impuesto único que gravaba las rentas del trabajo de funcionarios públicos, empleados, etc.

El segundo se componía de dos tributos; la Cuota fija o de Licencia que sigue gravando el ejercicio de actividades profesionales o artísticas, y la Cuota proporcional que gravaba la obtención por una persona física de un rendimiento derivado de tales actividades.

Con anterioridad al Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970, toda persona o entidad que abona rendimiento gravados por este tributo, estaba obligada a retener el impuesto y a practicar la autoliquidación del mismo e ingresar su importe en el Tesoro. Por tanto, el artículo 14 bis que se crea en el Texto Refundido de este Impuesto y la modificación del artículo 57 del mismo lo que hacen es extender la obligación de practicar

la liquidación a cuenta de sus rendimientos anuales a aquellos profesionales (Notarios, Notarios de los Tribunales Eclesiásticos, Registradores de la Propiedad, Agentes Colegiados de Cambio y Bolsa, Corredores Oficiales de Comercio y Agentes de Aduanas) que, por Orden de 27 de diciembre de 1969), fueron sometidos al régimen de estimación directa de bases imponibles por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

b.2.3. Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (Impuesto Industrial). Este impuesto se desdoblaba en dos tributos diferentes. La cuota fija o de Licencia grava el mero ejercicio de las actividades industriales y comerciales. La Cuota de Beneficios gravaba el rendimiento de tales actividades cuando se ejercían por una persona física.

El artículo 69 del texto refundido de la Ley del impuesto obliga a los sujetos pasivos sometidos al régimen de estimación directa, por haber renunciado al régimen de estimación objetiva o por haber sido excluidos de dicha estimación por las Ordenes Ministeriales de 25 de noviembre de 1967 y 30 de diciembre de 1968, a practicar una liquidación a cuenta e ingresar su importe en el Tesoro al tiempo de presentar sus declaraciones.

b.2.4.- Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. Este impuesto tenía por objeto la renta global de las personas físicas, comprendiendo en este concepto de renta las rentas gravadas por la Contribución Territorial Rústica y

Pecuaria, Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas de Capital, Impuesto Industrial y las rentas obtenidas por la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios.

A través de una nueva redacción del artículo 43 del Texto refundido de este Impuesto, se obliga a los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta e ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación.

Ramón Drake (22) considera que la Administración tributaria mantuvo un criterio titubeante "ante la conveniencia de que los sujetos pasivos por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se practiquen la liquidación a cuenta de sus rendimientos anuales"; la Orden de 22 de enero de 1959 impuso a los contribuyentes por la Contribución General sobre la Renta la obligación de practicar una liquidación sobre la suma total que arrojasen los ingresos líquidos que resultasen de la declaración formulada, sin embargo, a la entrada en vigor, el primero de enero de 1967, del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se suprime la obligación de autoliquidar el impuesto existente en la antigua Contribución, en consideración a la complejidad liquidatoria del nuevo impuesto. No obstante a través del Decreto de 11 de mayo de 1968 se da carácter potestativo a la autoliquidación y se dan normas para su realización. En marzo de 1970, con el objeto de agilizar la gestión del Impuesto, la Administración considera de nuevo la conveniencia de implantar obligatoriamen

te la liquidación a cuenta del Impuesto a cargo de los sujetos pasivos y se decide a ello por el Decreto de 5 de marzo de 1970 dictando a la vez una serie de normas simplificadoras para facilitarle a los contribuyentes la autoliquidación.

b.2.5. Impuesto sobre el Lujo. Tenía por objeto gravar la venta de artículos de lujo ya fuese realizada esta actividad por un comerciante o por un no comerciante.

A consecuencia del Decreto de 5 de marzo el Texto refundido del Impuesto sobre el Lujo modifica sus artículos 7, 17, 19 y 35.

El artículo 7 se le agrega a su número primero un segundo párrafo por el que se obliga al sujeto pasivo sustituto a autoliquidar el impuesto.

Al artículo 17 se le incorpora un apartado 6) por el que se dispone que en las adquisiciones de vehiculos nuevos el adquirente autoliquidará el impuesto con base en las valoraciones realizadas por la Administración y lo ingresará en la forma que reglamentariamente se determine.

El artículo 19, apartado c), obliga al sujeto pasivo a practicar la autoliquidación del Impuesto correspondiente a la adquisición de toda clase de embarcaciones empleadas para deportes náuticos, así como la de aviones, avionetas, veleros y otros elementos de transporte aéreo de propiedad y uso particular, en la forma dispuesta para la liquidación a que se refiere el apartado E) del artículo 17.

El nuevo apartado F) del artículo 35 obliga al sujeto pasivo a liquidar el impuesto y a su ingreso anual mediante declaración-liquidación ajustada a las disposiciones que reglamentariamente se promulguen en lo referente a la tenencia y disfrute de automóviles.

3.-Autoliquidación del Contribuyente y Autoliquidación del Sustituto.

Normalmente la obligación de practicar la autoliquidación corresponde al contribuyente, sin embargo en alguno de los impuestos vigentes en el sistema tributario de 1964 la práctica de la autoliquidación correspondía además al sujeto pasivo sustituto.

La Ley General Tributaria en su artículo 30 establece que "es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo."

El artículo 31, apartado 1, de la misma Ley dispone que "es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible".

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley citada, "es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El

concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro".

El profesor Sáinz de Bujanda (23) señala como notas que caracterizan la definición legal, las siguientes:

1ª.- El sustituto ha de ser fijado por la ley, lo que supone necesariamente la fijación de dos presupuestos de hecho, a saber: 1º) el presupuesto (hecho imponible) que da origen a la obligación tributaria, y 2º) el presupuesto que determina que una persona (sustituto) esté obligada a cumplir, en vez del contribuyente, las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

2ª.- El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución. b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél.

3ª.- El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria es decir sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación del pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio".

La esencia de la sustitución consiste en que una persona realice en lugar de otra las prestaciones materiales y formales derivadas de la obligación tributaria. La sustitución se aplica frecuentemente a las personas obligadas por la ley a realizar retenciones con ocasión de los pagos que realicen a ciertas personas, aunque la figura jurídica de la sustitución no necesita ir siempre asociada a la de retención, sino que puede producirse en otro tipo de supuestos, por ejemplo: cuando el sustituto cobra al contribuyente la cuota tributaria, correspondiente a la venta de bienes o prestación de servicios realizados en favor de dicho contribuyente y, efectúa su ingreso en el Tesoro. La obligación de liquidar, retener e ingresar a cargo del sujeto pasivo sustituto estaba prevista en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que gravaba las rentas parciales que, derivadas de distintas fuentes, obtenían las personas en el período de un año. Las personas que percibían rentas gravadas con este impuesto tenían la condición de contribuyentes, pero generalmente ellas no cumplían las prestaciones materiales y formales derivadas de la obligación tributaria surgida de la percepción de los rendimientos, sino que quienes satisfacían los rendimientos las sustituían en el cumplimiento de dichas prestaciones. Es decir, que los pagadores retenían a los perceptores las cuotas tributarias adecudadas por éstos, autoliquidaban e ingresaban al Tesoro las cuotas retenidas.

Asímismo, el sujeto pasivo sustituto debía liquidar retener e ingresar el Impuesto General sobre la Renta de las

Personas Físicas, en su modalidad de obligación real de contribuir, correspondiente a los rendimientos pagados a personas físicas que en el año anterior no fueran residentes en España. Por último, en el Impuesto sobre el Lujo, el sujeto pasivo sustituto venía obligado a cargar el impuesto a sus clientes y, por tanto a practicar la liquidación del mismo.

B.- EXTENSION ACTUAL DE LAS AUTOLIQUIDACIONES. LA REFORMA DE 1978.

A partir de 1973 se realizaron sucesivos proyectos para la reforma del sistema tributrario de 1964 el cual era criticado desde diversos sectores, tanto políticos,científicos, como técnicos por considerar dichos sistema insuficiente para atender los servicios públicos y lograr la estabilidad y desarrollo económico que desea la sociedad española, así como falto de equidad en su concepción y en su aplicación.

Como medida previa a la reforma que se inicia en 1978, la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal se dirigía a cambiar las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes ofreciendo a estos últimos la posibilidad de regularizar su situación tributaria conforme a los preceptos de la ley al mismo tiempo que incluía medidas para garantizar en el futuro el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por otra parte, la Ley de Medidas Urgentes introdujo el Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas que aún permanece vigente; este impues

to no pretendía fines recaudatorios a pesar de su tarifa progresiva, su función en el sistema es la de ser complementario de los demás impuestos, especialmente los que gravan las rentas y las transmisiones de bienes. Así mismo, dicha Ley tipificó el delito fiscal y levantó el secreto bancario a efectos fiscales. Su propósito fundamental era preparar el camino para una reforma profunda del sistema tributario, así como acentuar la progresividad del mismo.

La aludida reforma se inicia con la Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con la Ley 61./1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que entran en vigor el 1 de enero de 1979. La reforma continuó, con la Ley 6/1979, de 25 de septiembre sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta que modificó los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo.

La Ley 39/1979, de 30 de noviembre de los Impuestos Especiales y la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, prosiguieron la reforma de 1978; el Real Decreto Legislativo 30-50/1980, de 30 de diciembre aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo.

Asimismo se aprobó la Ley 30/1985 de 2 de agosto del Impuesto sobre el Valor Añadido, impuesto que entrando en vigor el 1 de enero de 1986 vino a sustituir el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, Impuestos sobre el Lujo e Impuestos Especiales.

Progresivamente el sistema de 1975 ha ido reemplazando al sistema de 1964.

1- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio fue introducido como ya se ha indicado, en el sistema tributario por la Ley 50/1977 sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, prólogo de la reforma iniciada en 1978. Este impuesto se califica de "extraordinario" pues existe la intención de sustituirlo por un impuesto sobre el patrimonio neto, ordinario, con el objeto de adecuarlo a los cambios introducidos en el sistema a partir de 1978; sin embargo, la regulación definitiva aún no se ha producido.

Este impuesto desempeña, en el sistema tributario, una doble función; es un instrumento de control y es un impuesto complementario del gravamen sobre la renta de las personas físicas.

Es un instrumento de control en relación a la imposición sobre la renta porque permite una correcta aplicación de

la misma; proporciona información sobre las fuentes de rendimientos distintas del trabajo y permite seguir las variaciones del patrimonio de cada contribuyente. Es complementario del impuesto sobre la renta porque discrimina entre las rentas de trabajo y las procedentes del capital, las cuales por su mayor capacidad contributiva soportan este gravamen.

El artículo 11 de la Ley sobre Medidas Urgentes dispuso que: "Estarán obligados a presentar declaración, a practicar su autoliquidación y, en su caso, ingresar el impuesto:

a) Las personas físicas cuya base imponible, determinada de acuerdo con las normas anteriores, resulte superior a cuatro millones de pesetas.

b) Las personas físicas sometidas a la obligación real de contribuir, y.

c) Quienes sean requeridos para ello por la Administración".

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulado en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y en el Real Decreto 2.384/1981 de 3 de agosto que contiene el Reglamento del Impuesto. Este impuesto sustituye a los impuestos de producto y al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas del sistema de 1964; grava la renta global del sujeto pasivo con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes.

El artículo 36 de la Ley del impuesto, después de referirse a la retención en la fuente de unos rendimientos concretos, dispone en su número 2 que "los sujetos pasivos vendrán obligados al tiempo de presentar su declaración a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley, y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación".

El artículo 158 del Reglamento de 3 de agosto de 1981 transcribe el mismo precepto añadiendo la posibilidad de distribuir el pago de la cuota en dos partes; el artículo 158 del citado Reglamento fue objeto de nueva redacción por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictaron normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable.

3.- Impuesto sobre Sociedades.

Las normas que regulan los aspectos esenciales del Impuesto sobre Sociedades están contenidas en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, modificada en algunos puntos por la Ley 18/1982, sobre regimen fiscal de las agrupaciones y uniones de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial; y por la ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes, en materia presupuestarias financiera, y tributaria.

Este impuesto grava la renta de las personas jurídicas, utilizándose para la puesta en práctica de medidas de política económica.

El artículo 31 de la Ley de 27 de diciembre de 1978 establece el régimen de autoliquidación en su número uno al disponer que: "Los sujetos pasivos vendrán obligados al tiempo de presentar su declaración, a practicar una liquidación a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de esta Ley y las normas que dicte el Ministerio de Hacienda, así como a ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de su presentación.

4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es la Ley 32/1980, de 21 de junio, el Texto refundido del Impuesto se aprobó por el Real Decreto 3.050/1980, de 30 de diciembre.

Este impuesto grava las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de elementos patrimoniales, la constitución de derechos reales y las operaciones societarias. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales grava el tráfico entre particulares, mientras que el Impuesto sobre el Valor Añadido grava el tráfico en el que intervienen empresas y profesionales.

La Ley de 21 de junio de 1980, en su disposición final segunda, autorizó al Gobierno a regular los procedimientos

de liquidación y pago del impuesto, "incluido en su caso el régimen de autoliquidación".

En consecuencia, el Reglamento de 29 de diciembre de 1981 ha regulado esta materia, estableciendo la autoliquidación como procedimiento normal y general en el régimen del tributo.

5.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) es un tributo multifásico que grava de forma general y uniforme el consumo; se encuentran sometidas al I.V.A. la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresas o profesionales y las importaciones. Este impuesto grava todas las fases del proceso productivo, el impuesto se traslada de cada fase gravada a la siguiente hasta alcanzar el nivel del consumidor, pero cada fase únicamente se grava por el importe de su contribución al valor final de los bienes consumidos.

Las normas que regulan los aspectos esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido están contenidas en la Ley 30/1985 de 2 de agosto, del IVA. y en el Real Decreto 2.208/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entró en vigor el 1 de enero de 1986 y sustituyó el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales que

cubrían hasta esa fecha el campo de la imposición sobre el consumo.

El artículo 69 de la Ley del 2 de agosto de 1985 dispone que: "Salvo lo dispuesto en los números siguientes, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que reglamentariamente se establezcan". Es decir que la autoliquidación es la regla general del impuesto a excepción de los supuestos de importación.

C.- NATURALEZA JURIDICA DE LA AUTOLIQUIDACION.

1.- Tesis que exigen la existencia de un acto administrativa de liquidación.

Las tesis que exigen la existencia de un acto administrativo de liquidación y cuya esencia consiste en sostener la naturaleza administrativa de la liquidación y negar este carácter a las operaciones realizadas por los contribuyentes, fue elaborada por el profesor Sáinz de Bujanda.

Señala Sainz de Bujanda que conforme a la evolución sufrida por el ordenamiento español en materia de procedimiento de liquidación tributaria parece que en unos casos la liquidación compete a la Administración, mientras que en otros casos se confía al contribuyente; no obstante, la verdad es que la liquidación no llega propiamente a existir mientras no exista un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda, pronunciamiento que es lógica y jurídicamente insuprimible.

La liquidación es una función administrativa en la que el contribuyente puede colaborar poco o mucho, pero siempre es realizada por la Administración pública. Esto ocurre tanto en los supuestos en que no se presenta declaración, como en aquellos en los que se declara mal, y aún en los casos en que la declaración es ajustada a Derecho, pues ésta, no se convierte en liquidación por obra del sujeto pasivo que la ha practicado, sino por decisión -que es incluso tácita o presunta- de la Administración, que hace suyo el proyecto de liquidación presentado por el deudor (24).

Según el profesor Sainz de Bujanda, como consecuencia de la primacía de la ley en la configuración de la obligación tributaria, tanto el contribuyente, cuando cumple su obligación, como la Administración, al desarrollar la función pública de aplicación del tributo, han de acomodar su actuación a la Ley. Esto significa que los contribuyentes han de cumplir las obligaciones que las normas les imponen y la Administración queda constreñida por las normas a desarrollar una actividad aplicativa que asegure el efectivo cumplimiento de las mismas (25).

"Así las cosas, la liquidación tributaria no es sino uno de los instrumentos a través de los cuales la Administración declara y hace efectiva la obligatoriedad del Derecho tributario. Por ello, la 'autoliquidación' no es suficiente para que el interés tutelado por la norma quede protegido" (26).

El profesor Martín Delgado (27) al formular la críti

ca a estas tesis afirma que su elaboración se realizó en base a la concepción clásica del Derecho tributario (28), en cuyo ámbito se estructuró un procedimiento de aplicación de los tributos en cuatro fases (29), y en el cual los tributos eran liquidados siempre por la Administración sin intervención del contribuyente, como única forma de obtener ingresos y de aplicar el Ordenamiento jurídico.

Ahora bién -prosigue Martín Delgado- se ha producido una transformación del sistema tributario en general, y del procedimiento de gestión en particular al generalizarse el régimen de autoliquidación se supera la capacidad gestora de la Administración lo cual obliga a modificar el procedimiento considerado"normal" de liquidación tributaria; consecuentemente el Decreto de 16 de julio de 1976 suprime la práctica de las liquidaciones provisionales en los supuestos de autoliquidación, ya que la Administración se veía imposibilitada para controlar las declaraciones presentadas y girar en base a ellas las liquidaciones provisionales y porque el ingreso a cuenta, efecto fundamental de las liquidaciones provisionales, se producía igualmente con la declaración, cuantificación de la deuda e ingreso por parte del particular.

Martín Delgado esta de acuerdo con estas tesis cuando afirman que la liquidación es siempre un acto administrativo." Incluso cuando la Administración comprueba la autoliquidación y deduce que ha sido realizada conforme a la Ley, es preciso producir un acto de liquidación que contenga precisa-

mente este juicio de la Administración" (30).

En lo que no coincide por no ser conforme a la moderna concepción de los tributos es que en todos ellos deba producirse "inevitablemente" una liquidación tributaria; esto sucedía así cuando la liquidación como acto administrativo, provisional o definitivo, era imprescindible para producir un ingreso. En la actualidad las modernas técnicas permiten la recaudación sin necesidad de una liquidación administrativa. La mayoría de las autoliquidaciones se quedarán sin comprobar y, por tanto, sin liquidación expresa de la Administración (31).

2.- Tesis del acto administrativo tácito o presunto.

Joaquín Gutierrez del Alamo (32) escribió uno de los primeros trabajos sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones en el cual se les atribuye la condición de acto administrativo.

Gutiérrez del Alamo comienza por preguntarse si estamos ante un acto administrativo cuando la actividad liquidatoria de un impuesto es realizada por el sujeto obligado. Advierte la dificultad que la naturaleza del acto administrativo -sólo los actos que emanan de la Administración público tienen valor formal de acto administrativo-, plantea para considerar como tal la realización de operaciones liquidatorias a cargo de los sujetos pasivos; por tanto para otorgar a la autoliquida-

ción la naturaleza y carácter de acto administrativo liquidatorio, Gutierrez del Alamo considera necesario descubrir un vínculo entre un órgano de la Administración como elemento subjetivo, y el propio acto como elemento objetivo.

Señala, el autor que estamos siguiendo, que en toda autoliquidación resaltan dos aspectos que constituyen dos actos jurídicos netamente diferenciados: un acto jurídico de declaración tributaria y otro de liquidación (33).

El primer aspecto, el acto de declaración, en cuanto es producido por un sujeto pasivo, no por la Administración no tiene carácter de acto administrativo; el segundo aspecto -continúa Gutiérrez del Alamo-, el de la autoliquidación, "considerada como práctica obligatoria de operaciones de liquidación tributaria, artículo 10, k) de la Ley General Tributaria, es el que constituye realmente el acto administrativo" (34).

Gutierrez del Alamo observa que el escollo que parece rechazar la naturaleza jurídica de acto administrativo de la autoliquidación es el elemento subjetivo que existe en la esencia del acto administrativo, dicho elemento subjetivo es el órgano competente de la Administración. La autoliquidación "es prácticada materialmente por el sujeto pasivo; pero el contenido de ella no es otro, en cuanto está a cargo de dicho sujeto, que meras 'operaciones de liquidación', sin que pueda dictar acto administrativo quien no es órgano de la Administración" (35). Ahora bien, Gutiérrez del Alamo, advierte que la declaración de voluntad, deseo, conocimiento o juicio de la Ad

ministración puede adoptar una forma escrita u otras formas previstas en el ordenamiento jurídico, que resulten más adecuados a la naturaleza o circunstancias del acto.

Así, "el acto declarativo de la Administración -que en modo alguno se identifica en Derecho con el acto jurídico de declaración del sujeto pasivo- se produce en el momento de la aceptación o mera recepción de la declaración-autoliquidada. Se produce en ese momento una especial adhesión tácita de la Administración a la declaración formulada y a las operaciones liquidatorias realizadas por el sujeto pasivo" (36).

En consecuencia, finaliza Gutiérrez del Alamo ,"el acto administrativo, que supone la autoliquidación por mera declaración tácita de la Administración, participará de todas cuantas características esenciales se atribuyen al acto administrativo en general" (37).

Alfonso Gota Losada (38) discrepa de la conclusión fundamental de Joaquín Gutiérrez del Alamo de que la autoliquidación es un acto administrativo tácito de naturaleza declarativa. Gota Losada afirma que la actuación del sujeto pasivo cuando calcula la obligación tributaria no puede considerarse como administrativa, porque el sujeto pasivo no es órgano de la Administración ni siquiera "vicario" de ella, ya que no realiza función pública alguna sino que se limita a cumplir sus oblicaciones tributarias.

"Concretamente -prosigue Gota Losada- la autoliquida

ción implica respecto del sujeto pasivo, un simple pago a cuenta de una obligación tributaria todavía no determinada por el organismo competente: la Administración. En puridad de conceptos no es una liquidación tributaria, sino un cálculo privado de un pago a cuenta" (39). El autor citado considera que la confusión puede surgir de la palabra "autoliquidación" y que el vocablo correcto hubiera sido el de "autocálculo" de un pago a cuenta.

Por otra parte, Gota Losada coincide con Gutierrez del Alamo en que efectivamente la Administración dicta un acto administrativo pero discrepa de él en cuanto a la naturaleza de dicho acto. "Mantenemos la creencia de que no se trata de un acto administrativo declarativo de una obligación tributaria de carácter tácito y provisional, sino de un acto administrativo puramente recaudatorio, de carácter expreso. En las autoliquidaciones la Administración realiza una actividad de "caja"; de modo expreso admite el ingreso, sin prejuzgar la cuantía de la obligación tributaria, respecto de la cual no existe pronunciamiento alguno, ni tácito ni presunto" (40).

Antonio Martínez Lafuente sostiene que la autoliquidación es un acto inocuo y considera que lo trascendente es su presentación en las Oficinas habilitadas para ello y la recepción del ingreso por parte del Tesoro Público; afirma este autor que: "toda atribución patrimonial debe discurrir por unos cauces jurídicos; los desplazamientos patrimoniales intersubjetivos tienen todos ellos consecuencias jurídicas, de ahí que

prediquemos la trascendencia jurídica y, por tanto, la existencia de acto administrativo en el complejo proceso consistente en autoliquidar el tributo y entregarlo al Fisco; es entonces cuando podemos afirmar que la liquidación hecha por el contribuyente es imputable a la Administración y existe un acto administrativo susceptible de impugnación". (41), con lo cual parece atribuir a las autoliquidaciones, al igual que Gutiérrez del Alamo, la condición de acto administrativo.

Cesar Albiñana en su obra "Derecho Financiero y Tributario" excluye a las autoliquidaciones de la clasificación que efectúa de las liquidaciones tributarias y en su opinión las autoliquidaciones no son actos administrativos tributarios. A su juicio la colaboración de los particulares en la función liquidadora de los tributos no puede asimilarse a una auténtica liquidación a practicar por la Administración y tampoco puede asimilarse a una liquidación provisional puesto que las disposiciones reglamentarias no exoneran a la Administración tributaria de la práctica de las mismas (42).

José Juan Ferreiro Lapatza (43) por el contrario considera que las liquidaciones realizadas por el contribuyente son siempre provisionales, puesto que "la Admnistración dentro del procedimiento liquidatorio, puede siempre, cuando constate su inexactitud, realizar las oportunas rectificaciones", sin embargo, coincide en que no existe un acto administrativo de liquidación.

3.- Tesis que identifica la autoliquidación a un acto administrativo realizado por un particular por delegación de la Administración.

Esta tesis ha sido desarrollada por Moreno Torres (44) en base a unas afirmaciones de Martínez Lafuente, según el cual "podría pensarse entonces que los particulares son titulares de unas facultades delegadas que implican una actuación vicaria de potestades, de forma que las autoliquidaciones signifiquen algo así como actos realizados en nombre de la Administración. Si así fuera, no habría inconveniente teório para conceptuar la autoliquidación como acto administrativo residenciable en via jurisdiccional" (45).

Sin embargo, Moreno Torres niega que pueda hablarse ni de delegación de facultades ni de un supuesto de representación como apunta Martínez Lafuente, sino que estaríamos ante una transferencia de potestades del acreedor del débito al deudor para realizar la autoliquidación.

Así, Moreno Torres configura las autoliquidaciones como "actos del administrado sometidos al Derecho tributario y por los que, en virtud de una transferencia de funciones públicas, se practican liquidaciones tributarias con las características y efectos de las liquidaciones provisionales, en el sentido que hamos dado a este término, de liquidaciones de igual naturaleza y propósitos que el acto final de imposición, aunque lógicamente desprovistas del carácter definitivo que se reco-

noce a este último" (46).

Como argumento fundamental el autor utiliza la disposición del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 20 de agosto de 1981, cuyo artículo 42 se refiere a las autoliquidaciones como "acto de gestión tributaria" y aunque después las califica de "actuaciones" para distinguirlas de los actos administrativos "con ello no se hace más que rendir un último tributo a una concepción formalista que ya empieza a tambalearse en nuestro Derecho positivo" (47).

Sostiene que la confirmación o rectificación de la oficina gestora exigida, por el articulo 121 del Reglamento, para la impugnación de las autoliquidaciones, no tiene más valor que el de un mero expediente para el mejor desarrollo del procedimiento pero que no afecta a la entidad de la autoliquidación.

Moreno Torres, finalmente se apoya en el Dictamen número 32 del año 1979 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado que dispone: "La primera y básica conclusión de la que es necesario partir es la del carácter de liquidaciones provisionales, y no definitivas, que cabe predicar de las autoliquidaciones en el sistema tributario español".

Martin Delgado discrepa de esta tesis por considerar que su propósito es mantener la autoliquidación en el ámbito de los actos administrativos cualquiera que sea el concepto que se tenga de ellos ya que a juicio de Moreno Torres sólo es po

sible encontrar una solución satisfactoria al problema de la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias fuera de la concepción tradicional del acto administrativo.

Por otra parte, el profesor Martín Delgado señala que el principal argumento legal -las disposiciones que permiten la impugnación de las autoliquidaciones-está utilizado incorrectamente cuando se dice que esta posibilidad de impugnación ratifica el carácter de acto jurídico del administrado sujeto al Derecho tributario como liquidación provisional que es autoliquidación; sin embargo "cuando se atiende a los términos en que se concibe esta posibilidad de impugnación se nos dice que, de un lado, se trata de un último tributo a la tesis contraria, y de otro, que no afectan a la entidad de la autoliquidación" (48).

A juicio de Martín Delgado la posibilidad de impugnación de las autoliquidaciones será una manifestación de su naturaleza jurídica justamente en los términos en que tal impugnación se haya estructurado. "La prueba de que no son actos administrativos es que no son directamente impugnables y es por ello por lo que el Ordenamiento jurídico ha tenido que disponer expresamente tal posibilidad y reglamentar las modalidades de su ejercicio" (49).

Por su parte, Félix Benítez de Lugo, al tratar del recurso de reposición previo al económico-administrativo, sostiene que las autoliquidaciones deben tener acceso a dicho recurso por cuanto "son un acto administrativo por delegación que

es formalmente realizado por el contribuyente" y añade que "la autoliquidación es una liquidación tácita o presunta realizada por la Administración al conformar a priori lo declarado por el contribuyente" (50).

4.- Tesis del deber tributario de colaboración.

José María Martín Delgado (51) rechaza la tesis del acto administrativo para las autoliquidaciones y niega que su aceptación por parte de la Administración pueda tener esa calificación jurídica. Afirma este autor que "se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho Tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas".

Sostiene Martín Delgado que no sirve de nada el calificar a las autoliquidaciones como actos administrativos puesto que no puede predicarse de ellas efectos similares a los que producen los actos administrativos. A su juicio, las autoliquidaciones son operaciones de cuantificación de una deuda tributaria que la Ley impone a los contribuyentes dentro de la colaboración que se produce en el procedimiento de gestión.

El hecho -prosigue Martín Delgado- de que se obtenga la recaudación tributaria sin necesidad de un acto administrativo que defina y cuantifique definitivamente la obligación del contribuyente, no atenta para nada contra el concepto de tributo. "Es suficiente con que el Ordenamiento posibilite la producción de este acto administrativo, proporcionando a la Admi

nistración los medios jurídicos suficientes para liquidar el impuesto. Otra cosa es que realmente se liquide" (52).

Lo que el Ordenamiento debe procurar -siempre siguiendo a Martín Delgado- es que los contribuyentes cumplan la Ley de la forma más generalizada posible, y que la Administración posea los medios de control preventivo y represivo suficientes como para fomentar tal cumplimiento y reaccionar en caso contrario.

Por otra parte, Martín Delgado considera que las autoliquidaciones deben estudiarse conjuntamente con los ingresos a cuenta que el contribuyente efectúa en muchos tributos y que también son deberes de colaboración. A juicio del autor, tanto las autoliquidaciones como los ingresos a cuenta constituyen supuestos de naturaleza jurídica idéntica solo diferenciados por su"amplitud": "en un caso se declara el hecho imponible en su integridad y, por tanto, se autoliquida la cuota también en su integridad, mientras que en los otros se contemplan y liquidan aspectos parciales o temporales del hecho imponible" (53).

Ernesto Eseverri (54) por su parte, considera que el análisis de las autoliquidaciones debe realizarse dentro del ámbito de las relaciones entre el contribuyente y el Fisco para lo cual propone utilizar el marco reservado por la Ley General Tributaria a la "Colaboración social en la gestión tributaria" (Capítulo II del Título III, artículo 96-100 de la Ley General Tributaria), pero condicionando dicha utilización

a la modificación del contenido que se le dió en 1963. Eseverri Martínez afirma que "los artículos 96-100 de la Ley General Tributaria son exponente de un pasado que se confundió de norte a la hora de aproximar los comportamientos del administrado a los de la Administración tributaria" (55).

El autor que estamos siguiendo encuadra las autoliquidaciones entre los deberes de colaboración del contribuyente en las tareas de gestión de la Administración tributaria. Señala Eseverri que no se contribuye tan sólo pagando la deuda tributaria correspondiente sino además, colaborando de manera directa con la Administración, declarando los hechos imprescindibles para que los órganos gestores procedan a efectuar la liquidación correspondiente y haciendo el contribuyente una propuesta de liquidación como "manifestación de su voluntad de participar con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto, y en definitiva, su condición de ciudadano" (56).

A juicio de este autor, en todo autoliquidación se pueden diferenciar dos actos: por un lado, la declaración que efectuada por el sujeto pasivo, pone en conocimiento de la Administración tributaria la realización del hecho imponible y los elementos determinantes del mismo, por otro lado, el cálculo aritmético de la deuda tributaria realizado por el propio contribuyente, operación que no puede calificarse de liquidación ya que la actuación liquidadora en sentido estricto corresponde a la Administración (57).

Por otra parte, Eseverri niega la naturaleza de acto administrativo de la autoliquidación puesto que no existe pronunciamiento administrativo alguno; Asímismo niega que la actuación del contribuyente al liquidar su deuda tributaria corresponda a una delegación de facultades por parte de la Administración. También sostiene que cuando la Administración admite la autoliquidación del sujeto pasivo realiza una simple operación de caja y de ninguna manera confiere tácitamente la condición de acto administrativo a esa liquidación (58).

En consecuencia, afirma Eseverri "las autoliquidaciones deben ser entendidas como meras propuestas del contribuyente a los órganos pertinentes de la Administración, en orden a la declaración de hechos imponibles y al cálculo aritmético de la deuda tributaria correspondiente" (59).

Por último, Julio Banacloche considera que "la autoliquidación es un acto de colaboración en la gestión tributaria, exigido por ley, que se manifiesta en documentos privados (facturas o certificaciones) u oficiales (declaraciones-liquidaciones)" (60) .

D.- JURISPRUDENCIA EN TORNO A LA AUTOLIQUIDACION.

1.- Tribunal Supremo.(61)

El Tribunal Supremo en Sentencias de 16 de junio de 1977 y 24 de junio de 1978 ha negado el carácter de acto administrativo a las liquidaciones practicadas por los contribu-

yentes; concretamente en estas sentencias y, aun reconociendo el preponderante papel que van tomando las actuaciones del contribuyente, el Tribunal Supremo sostiene que considerar esta forma de colaboración con la Administración, en la que el contribuyente autoliquida el Impuesto como un acto administrativo susceptible de ser recurrido, desnaturalizaría, el concepto del mismo, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, "en cuanto éstos entrañan una declaración soberana de la Administración que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de técnica jurídica, como en el de la política fiscal tales como los que afectan a los principios de buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto administrativo productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración y que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones tributarias" que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos impugnatorios.

a) Jurisprudencia tradicional

a.1. Sentencia de 27 de febrero de 1975.

a.2. Sentencia de 16 de junio de 1977.

Al trasladar de la Administración a los contribuyentes

las operaciones de cuantificación e ingreso del importe de las deudas correspondientes a las declaraciones presentadas, ¿qué sucede con los posibles errores contenidos en la autoliquidación y que producen o pueden producir un ingreso indebido en favor del Fisco? No tratándose de un acto administrativo, en principio le va a estar vedada la vía del recurso cuando pretenda recurrir contra su propia autoliquidación.

La jurisprudencia, que podemos llamar tradicional, sostuvo en las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1975 y de 16 de junio de 1977, que "las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son susceptibles de recurso, hasta que por la oropia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, de la que no se la puede privar como ocurriría si, eludiendo la acción de los órganos de gestión específicamente competentes, pudiera tener lugar una revisión en vía económico administrativa prematura o anticipada, sin que ello implique indefensión para el contribuyente, al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica."

Respecto a este criterio mantenido por la jurisprudencia, Mantero Sáenz al comentar las susodichas sentencias, señalaba que esto significaba dos peligros, para el contribuyente: uno, que su declaración no fuese nunca objeto de comproba

ción, por lo que tampoco podría impugnarse nunca y, otro, que la comprobación se produjera con gran retraso, lo que sería perjudicial para el contribuyente (62).

b.- Nuevo criterio.

b.1.- Sentencia de 24 de junio de 1978.

b.2.- Sentencia de 21 de marzo de 1979.

El Tribunal Supremo mantiene un nuevo criterio en sus sentencias de 24 de junio de 1978 y 21 de marzo de 1979, ambas en recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, en las que se afirma que "no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiéndose con tal fin a la autoridad u organismo a quien competa el conocimiento de la cuestión que plantea según su naturaleza, 1) ya sea con arreglo a los artículos 156 de la Ley General Tributaria y 6º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritméticos, 2) o bien por el amplio cauce de la vía de petición conforme a los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y 38 de la de lo Contencioso-Administrativo, en el que podrá formular, al igual que con motivo de los actos de comprobación, to

da clase de pretensiones incluso las fundadas en sus propios errores, en correlación con la facultad que a la Administración ofrecen los artículos 109 al 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 al 159 de la Ley General Tributaria, para, en cualquier momento, poder de oficio declarar la nulidad de sus propios actos, o su lesividad para el interés público, según los casos".

Por todo ello, declara como dectrina legal que "cuando en relación con autoliquidaciones de los contribuyentes se trate de promover cuestiones sobre errores de derecho, no es aplicable el plazo de cinco años del artículo 64-d) de la Ley General Tributaria, sino los que para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas admitidas en los artículos 160 y 163 de la misma Ley, fijan, respectivamente, el Reglamento de 29 de julio de 1924 en su artículo 5, y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959, en su artículo 94-2, debiendo computarse estos plazos a partir de 1) la notificación de los actos que la Administración dicte en el ejercicio de su facultad comprobadora, 2) o en virtud de petición formulada por el interesado, 3) así como también, en este último supuesto, desde que se cause el acto administrativo presunto denegatorio de la petición".

b.3.- Sentencia de 14 de marzo de 1984.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de marzo de 1984, afirma que: "en la liquidación por autoliquidación se re

quiere un acto ulterior de la Administración para que exista acto administrativo, como declara este Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de junio de 1978, pues sin la colaboración de la Administración se privaría al administrado de la garantía que implica el que la Administración le notificara los recursos procedentes para la impugnación del acto, como también declara la Sentencia de 16 de junio de 1977; es preciso ponderar que la exigencia por la Administración del sistema de autoliquidación por razones, entre otras de economía administrativa, no puede privar de eficacia al esquema básico de recursos administrativos y jurisdiccionales subsiguientes, que parten de un acto administrativo firme susceptible de revisión; finalmente la Ley General Tributaria, al establecer la facultad de la Administración de investigar y comprobar los hechos situaciones y demás circunstancias del hecho imponible en su artículo 109.1, incluye en el número 3 del mismo precepto en esa facultad de investigación los hechos imponibles cuya declaración deba realizar el propio sujeto pasivo, norma que no puede aplicarse sólo en lo que favorece a la Administración, pues también como cualquier otra norma tributaria ampara el legítimo derecho del contribuyente, pues la actividad de la Administración está siempre sujeta al principio de legalidad, debiendo rectificar incluso de oficio los errores materiales o de hecho y los aritméticos, a tenor del artículo 156 de la misma Ley General Tributaria."

b.4.- Sentencia de 1 de octubre de 1984.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 1 de octubre de 1984, confirma doctrina anterior sobre la naturaleza de las autoliquidaciones y rectificación de posibles errores parte del contribuyente.

En relación con lo primero se destaca que la autoliquidación no origina actos administrativos de ningún tipo, puesto que "estos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente".

Respecto a la rectificación de la autoliquidación, se reconoce esta facultad al contribuyente, a partir del momento mismo de presentación de la autoliquidación, sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora. La vía indicada en la Sentencia de 1 de octubre de 1984 es la de los artículos 156 de la Ley General Tributaria y 6º del Reglamento de 29 de julio de 1924, si se trata de errores materiales, de hecho o aritméticos, y la vía de petición reconocida en los artículos 94, de la Ley de Procedimiento Administrativo, y 38 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria en los demás casos. Sin perjuicio de la posibilidad de impugnar la autoliquidación, en cuanto "actuación tributaria", al amparo de los artículos 42.2 y 121 del Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto, que exigen, como paso previo, instar a los órganos de gestión, una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año des

de la presentación de la autoliquidación, la confirmación o rectificación de la misma.

2.- Tribunal Económico Administrativo Central. (63)

a) Resoluciones de 18 de enero de 1979, 28 de mayo de 1981 y 30 de noviembre de 1982.

El Tribunal Económico Administrativo Central inicialmente consideraba las autoliquidaciones tributarias como actos administrativos, cuando se reclamaba a causa de errores de derecho en las mismas por la vía de devoluciones de ingreso indebidos. Posteriormente varió su criterio, sosteniendo en la actualidad que no constituyen actos administrativos reclamables; y que para que puedan ser reclamables se requiere antes un acto comprobatorio de la Administración tributaria, pudiendo entonces reclamarse el acto administrativo dictado por ésta. Esta tesis está contenida en las Resoluciones de 18 de enero de 1979, 28 de mayo de 1981 y 30 de noviembre de 1982, declarando que las autoliquidaciones no son sino una forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el impuesto correspondiente, pero no constituyen un acto propio administrativo susceptible de ser directamente recurrido lo que desnaturalizaría su concepto, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos, aunque ciertamente desempeñan en ocaciones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos

administrativos, en cuanto estos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente, so pena de provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de la técnica jurídica, como en el de la política fiscal, como los que afectan a los principios de buena fe y doctrina de los actos propios y otras que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son unas declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquiera firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en cumplimiento de obligaciones tributarias, y, en consecuencia, declara en dichas Resoluciones que por los Delegados de Hacienda se ordene la comprobación administrativa y la liquidación definitiva de las autoliquidaciones y contra este acto administrativo interponer, en su caso, la correspondiente reclamación.

La doctrina anterior ha sido tornada por el Tribunal Económico Administrativo Central de las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1977 y 24 de junio de 1978, declarándose en la segunda que "no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleva a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes... (64).

b) Resolución de 3 de Noviembre de 1984.

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 3 de noviembre de 1984, ha declarado que unas liquidaciones provisionales por Aduanas, que no fueron impugnadas en su momento, pueden serlo una vez que se han convertido en definitivas por el transcurso del plazo de cuatro años señalado al efecto en el artículo 27.1.c) del Texto Refundido de los Impuestos de Aduanas, sin haber sido comprobadas por la Inspección. La doctrina sentada por el TEAC en la Resolución citada es aplicable al supuesto de las autoliquidaciones pues el mismo Tribunal, en el Considerando tercero de su Resolución de 30 de noviembre de 1982 considera las autoliquidaciones como liquidaciones provisionales, que han de ser objeto de comprobación inspectora. La condición de provisionalidad lo es a todos los efectos y conlleva, como consecuencia lógica, la posibilidad de que los interesados puedan plantear en vía de gestión toda clase de rectificaciones de las liquidaciones provisionales con ocasión de las definitivas aún cuando no hubiesen impugnado aquéllas, rectificaciones que, de no aceptarse por la Administración, podrían de nuevo plantearse en la vía económico-administrativa si el interesado reclamase contra el acto expreso de la liquidación definitiva. El TEAC, en la Resolución de 3 de noviembre de 1984, señala al respecto que "sería discriminatorio, negar esta posibilidad de revisión en dicha vía jurisdiccional por el simple hecho, al que son ajenos los contribuyentes, de que la Administración no realizase o notificase al interesado los actos de comprobación, dejando por

el solo transcurso del tiempo deviniesen las liquidaciones provisionales en definitivas de forma tácita".

NOTAS

(1) Entre otros, veáse Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Segunda edición, Madrid, 1982, p. 285; Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de Derecho Financiero español. Marcial Pons. Madrid, 1985, 7ª Edición pp.577-578.

(2) Cfr. Martín Delgado, José María "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española Nº, 84, 1983, pág. 33.

(3) Banacloche, Julio. "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española nº. 80, 1983, p. 50.

(4) Martín Delgado, José María. "Los nuevo procedimientos... op.cit., pp. 40-41.

(5) Cfr. Sánchez Serrano Luis. La declaración tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1977, pp. 63-65.

(6) Martín Delgado, José Maria. "Los nuevos procedimientos... op.cit., p. 40.

(7) Las evaluaciones globales fueron aplicadas a las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, a los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Industrial e Impuestos sobre la Renta de Personas Fisicas y Jurídicos.

(8) Los convenios se aplicaron a los Impuestos sobre el tráfico de las Empresas, sobre el Lujo y especial sobre bebidas refrescantes.

(9) Cfr. Notas de Derecho Financiero. Seminario de Derecho Financiero. Universidad de Madrid, Tomo I Volumen 3º. Madrid, 1967, p. 908.

(1o) Cfr. Notas... op.cit., pp. 912-914.

(11) Cfr. Notas... op.cit., p. 53 y Ferreiro, Clavijo, Martin Queralt, Pérez Royo. Curso de Derecho Tributario. Parte especial Sistema tributario: los tributos en particular. Marcial Pons. Madrid, 1984, p. 30.

(12) Notas de Derecho Financiero, op.cit., p. 916.

(13) El fraude fiscal se atacó a través de las evaluaciones globales y de los convenios con grupos de contribuyentes.

(14) Son impuestos directos los que gravan la renta y el patrimonio; son indirectos los que gravan la circulación, tráfico o consumo de bienes y servicios.

(15) Este impuesto sustituye al Impuesto del Timbre que desaparece.

(16) Martín Delgado, José María "Los nuevos procedimientos..." op.cit., p. 33.

(17) Martín Delgado, José Maria. "Los nuevos... op.cit., p. 24.

(18) Ibid. (n) 46.

(19) Banacloche, Julio. "Las declaraciones liquidaciones... op cit., p. 50.

(20) Cfr. Basanta, Jaime "Nueva regulación de las autoliquidaciones" (Decreto-Ley 2/1970 de 5 de febrero y Decreto 638 /1970 de 5 de marzo) Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº. 85, 1970 p. 43 y ss.; Drake Ramón "Incorporación a los textos refundidos de las leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº.87, 1970, p. 33 y ss.

(21) Artículo 2.
"1- El Gobierno, a propuesta del ministro de Hacienda, podrá extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, sean conforme a la naturaleza del hcho imponible, con efecto para las declaraciones que hubieran de presentarse desde el día 1 de febrero de 1970.
2- Los Decretos que se dicten en cumplimiento de lo previsto en el apartado anterior habrán de contener la redacción completa de los preceptos de los diferentes textos refundidos a que afecte".

(22) Drake, Ramón "Incorporación a los textos... op.cit., p.37.

(23) Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones... op.cit., p. 234.

(24) Saínz de Bujanda, Fernando Lecciones... op.cit., pp. 285 -286.

(25) Saínz de Bujanda, Fernando. Lecciones... op.cit., p. 287

(26) Ibid.

(27) Martín Delgado, José María "Los nuevos... op.cit., pp.45 -46.

(28) Ya hemos señalado en otra parte de este trabajo que la concepción clásica del Derecho tributario consideraba a este dividido en un Derecho Tributario formal y Derecho Tributario material.

(29) Declaración, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.

(30) Martín Delgado, José María "Los nuevos... op.cit., p. 46.

(31) Ibid.

(32) Gutierrez del Alamo y Mahou, Joaquin "Naturaleza jurídica de la autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 93, 1971, p. 567 y ss.

(33) También Luis Sánchez Serrano señala la distinción entre declaración y autoliquidación. "La declaración pertenece al ámbito de la actividad de liquidación strictu sensu. La autoliquidación consiste en la realización por el mismo sujeto declarante de aquellas operaciones lógicas y aritméticas que integran la liquidación tributaria, entendida ésta en sentido estricto". La declaración tributaria Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1977, p. 65.

(34) Gutiérrez del Alamo, Joaquín. "Naturaleza... op.cit. pp. 569-570.

(35) Gutiérrez del Alamo, Joaquín. "Naturaleza... op.cit., p. 57.

(36) Ibid.

(37) Gutierrez del Alamo, Joaquín "Naturaleza... op.cit., p. 57.

(38) Gota Losada, Alfonso. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1972. Vol. IV, pp. 445-449.

(39) Gota Losada, Alfonso. Tratado... op.cit., p. 449.

(40) Ibid.

(41) Martínez Lafuente, Antonio. "Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo". Hacienda Pública Española, nº 60, - 1979, p. 200.

(42) Albiñana, César, Derecho financiero y tributario. Escuela de Inspección Financiero y Tributaria. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979, pp. 537-540. En el mismo sentido

J.A. Víboras. "Sobre la reforma del procedimiento tributario (Notas a un proyecto de Ley). "Crónica Tributaria nº 34, 1980, p. 172.

(43) Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso... op.cit., p. 587.

(44) Moreno Torres. "Memoria" presentada para opositar al ingreso en el Cuerpo de Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda, citado por José María Martín Delgado "Los nuevos... op.cit., pp. 47-49.

(45) Martinez Lafuente, Antonio. "El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución", en Hacienda y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, p. 519.

(46) Moreno Torres. "Memoria... op.cit., p. 18.

(47) Ibid.

(48) Martín Delgado, José María. "Los nuevos,... op.cit., p.49.

(49) Ibid.

(50) Benítez de Lugo, Félix. "El recurso de resposición previo al económico-administrativo". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1970, p. 60.

(51) Martín Delgado, José María. "Los nuevos... op.cit., pp. 49-50

(52) Ibid.

(53) Ibid.

(54) Eseverri Martinez, Ernesto. "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias" Civitas. Nº 37, pp. 95-105 y Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativo. Cuadernos civitas. Editorial Civitas. S.A. 1ª Edición. Madrid, 1983, pp. 35-46.

(55) Eseverri Martinez, Ernesto. "Sobre la naturaleza... op.cit. p. 102.

(56) Eseverri Martínez, Ernesto. Las actuaciones... op.cit., p. 36.

(57) Eseverri Martinez, Ernesto. Las actuaciones... op.cit., p. 11.

(58) Ibid.

(59) Ibid.

(60) Banacloche, Julio. "Las declaraciones liquidaciones... op. cit., p. 51.

(61) Veáse la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en Apéndice.

(62) Mantero Sáenz, Alfonso. Procedimiento de la Inspección Tributaria. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1981, 2ª edición pp. 196-205.

(63) Veáse las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central en Apéndice.

(64) Cfr. Sentencia de 24 de junio de 1978.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

ANALISIS JURIDICO DEL PROBLEMA: LA AUTOLIQUIDACION COMO DEBER Y LA AUTOLIQUIDACION COMO ACTO.-

A. La autoliquidación como deber. 1. Fundamento legal. 2. Los elementos del deber de autoliquidar. a) Sujetos; a.1. Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; a.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a.3. Impuestos sobre Sociedades; a.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; a.5. Impuesto sobre el Valor Añadido; a.6. Consideraciones generales acerca de los sujetos obligados a presentar declaración-autoliquidación. b) Tiempo y lugar de presentación de las declaraciones-liquidaciones; b.1. Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; b.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; b.3. Impuesto sobre Sociedades; b.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: b.5. Impuesto sobre el Valor Añadido. c) Forma. 3. Incumplimiento del deber de autoliquidar. a) Infracciones tributarias; a.1. Antes de la Reforma; a.2. Después de la Reforma. b) Recargo de prórroga e intereses de demora. B. La autoliquidación como acto, 1. Contenido. a) Datos que constituyen una manifestación de conocimiento. b) Manifestación de voluntad. 2. Efectos de la autoliquidación en el procedimiento de gestión. 3. Error en las autoliquidaciones. a) Impugnación de la autoliquidación en la vía económico-administrativa. b) Rectificación de la autoliquidación; b.1. Cuando se trate de errores de Derecho; b.2. Cuando se trate de errores de hecho, materiales o aritméticos.

A.- LA AUTOLIQUIDACION COMO DEBER.

La transformación sufrida por el sistema tributario, como ha señalado Antonio Cayón Galiardo (1), ha determinado una mayor presencia del administrado en el marco de la gestión tributaria -las autoliquidaciones se han extendido a la mayoría de las figuras tributarias-, y, además, un cambio importante en la forma de gestión del tributo por parte de la Administración fiscal- "la Administración ha dejado de ser una Administración liquidadora, una Administración actuante para ser básicamente una Administración controladora"-; pero fundamentalmente, expresa Cayón Galiardo "este cambio de sistema tributario a lo que nos conduce es a una gran expansión de los deberes de colaboración por parte del administrado" (2). Los deberes, facultades, cargas, obligaciones etc., impuestos a los particulares han aumentado siendo, por otra parte, complicados de cumplir debido a que "los sistemas fiscales modernos, como han puesto de relieve actuales estudios, se caracterizan precisamente por un alto grado de complejidad técnica en su aplicación" (3).

La autoliquidación pertenece al ámbito de los deberes de colaboración; el contribuyente colabora con la Administración en la gestión de los ingresos públicos presentando una declaración a través de la cual pone en conocimiento de dicha Administración que ha realizado un hecho imponible y los elementos determinantes del mismo, al mismo tiempo procede al cálculo aritmético de su deuda tributaria proponiéndola a los órganos administrativos pertinentes y efectúa el ingreso de la deuda resultante de su declaración-autoliquidación. Todo ello se lleva

a cabo sin necesidad de que la Administración comunique al contribuyente ningún acto administrativo de liquidación.

Es por ello que en este capítulo vamos a estudiar la autoliquidación como una prestación que el particular realiza en cumplimiento de un deber -deber de colaboración-; y, como un acto a través del cual el particular interviene o colabora en el procedimiento de gestión tributaria.

1.- Fundamento legal.

El principio de legalidad o de reserva de ley es un instituto de carácter Constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa (4).

El principio de reserva de ley en materia tributaria que ordena que el establecimiento de tributos debe producirse mediante ley tiene fundamento histórico; se remonta al principio de autoimposición de la época feudal, según el cual los súbditos deben aprobar los tributos que han de pagar (5). Generalmente, la primera formulación del principio del consentimiento a los impuestos se atribuye a la Carta Magna de 1215; sin embargo, en España, la más antigua referencia en cuanto a la a-

probación de los impuestos por los súbditos se encuentra en un documento de Alfonso VI del año 1091. A consecuencia de las continuas guerras, en la Edad Media, los fondos de que dispone el Rey resultan insuficientes para vivir de ellos, por ello éste acude a los súbditos en solicitud de las ayudas o fondos que necesita; estos pedidos debían ser concedidos por los súbditos y esto es lo que determinó el nacimiento de las Cortes. Las Cortes nacen cuando el Rey llama a los representantes del Estado llano para pedirles dinero; no obstante, las Cortes no se limitan a satisfacer las necesidades financieras del monarca sino que además ejercían un control del gasto público pidiendo una rendición de cuentas de las ayudas o de los impuestos concedidos en Cortes anteriores, negándose a la prestación de nuevas ayudas si no se realizaba esta rendición de cuentas. Este control sobre el gasto público se hace muy intenso, sobre todo, en los siglos XV y XVI (6).

Durante la Edad Moderna con el absolutismo regio comienza a disminuir la función desempeñada por las Cortes en el consentimiento de los impuestos, los cuales van a ser establecidos directamente por el monarca (7).

Es en la época constitucionalista cuando aparece de nuevo el principio del consentimiento del impuesto por la representación popular estableciéndose en todas las Constituciones que los tributos deben ser establecidos por Ley. Es entonces cuando puede hablarse del principio de legalidad o de reserva de ley. En esta época la aprobación de los ingresos (de los

impuestos) y de los gastos públicos por la Asamblea legislativa se realiza anualmente como una grantía de control indirecto sobre la política del Rey.

Al consolidarse el principio de aprobación del gasto público por el Parlamento se produce lo que se ha denominado "bifurcación del principio de legalidad financiera" (8), es decir, la separación del principio de aprobación anual del gasto del de aprobación de los tributos, perdiendo sentido el voto anual de estos últimos puestos que la función garantista de carácter político que representaba dicha aprobación anual se cubre por el voto cada año del plan de gastos.

Hoy en día, el papel desempeñado por el principio de reserva de ley de instrumento indirecto de control ha desaparecido; sin embargo, el principio de reserva de ley en materia tributaria conserva su carácter de defensa de la propiedad de los ciudadanos y cumple, además, la exigencia de certeza o seguridad jurídica en las relaciones tributarias (9).

El artículo 31.3 de la Constitución española de 1978, formula el principio de reserva de ley en los siguientes términos: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.".

El artículo 133 de la misma Constitución dispone, en sus números 1 y 3, que: "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". Y, "3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Es

tado deberá establecerse en virtud de ley".

Por su parte, la Ley General Tributaria en su artículo 2, dispone que: "La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes".

El profesor Cortés Dominguez (10) señala que el contenido del principio de legalidad debe ser analizado porque, "ni es suficiente con decir que los tributos deben ser regulados por Ley, ni es cierto que deba serlo toda la materia tributaria" y destaca como especificaciones del principio de legalidad la reserva de Ley y la llamada preferencia de Ley.

Considera Matías Cortés, que la reserva de ley implica la determinación de las materias que no pueden ser reguladas más que por Ley; "es, como puede deducirse, una concreción de la legalidad, ya que nos señala la extensión de ésta al delimitar qué materias han de ser disciplinadas por una Ley y no por otra fuente normativa" (11).

La reserva de ley se trata, como la ha calificado M.S. Giannini, de una "norma sobre la normación" (12).

El artículo 10 de la Ley General Tributaria recoge el principio de reserva de ley, formulado en el artículo 31 de la Constitución. El artículo 10 dispone lo que sigue: "Se regularán en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes

de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58; b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley; d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificacion; e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarios puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurificos; f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias; b) La fijación de los supuestos de hecho que determinen la competencia de los Jurados tributarios (13); h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales; i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas; j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; y k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria".

De la lectura del artículo anterior se desprende que el principio de legalidad no se limita a ordenar el establecimiento formal del tributo, sino que afecta fundamentalmente a su contenido, "de manera que todos los elementos estructurales del mismo, es decir, todos los que componen y hacen posible la determinación de la cuota tributaria y la fijación de los sujetos, acreedor y deudor, han de ser establecidos por una Ley". (14)

Finalmente, el profesor Cortés Dominguez señala que la preferencia de Ley completa el cuadro de la legalidad tributaria, diferenciándose de la reserva de ley porque no alude al legislador ordinario, sino al propio Poder Ejecutivo. "Consiste en una prohibición al ejecutivo de regular determinados aspectos de las relaciones tributarias, cubiertos por la preferencia de ley. Se trata de un principio no constitucional que actúa en un doble sentido: implícitamente porque cuando una Ley regula una materia, ésta no puede ya volver a ser disciplinada sino por otra Ley, quedando cubierta por la preferencia; y explícitamente cuando una Ley, sin entrar a regular una materia, dispone que ésta queda amparada por el principio de la preferencia de Ley" (15).

Por lo que respecta a la autoliquidación, la Ley General Tributaria incluye la posibilidad de su establecimiento en el ámbito de la reserva de ley definido en el artículo 10, el cual en su letra k) alude a "la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria".

César Albiñana (16) considera que la autoliquidación está amparada por la reserva de ley porque "supone, en realidad, una mayor carga impositiva para el sujeto pasivo y, por ende, debe ser establecido mediante Ley". Por otra parte señala que las autoliquidaciones "agravan la regresividad de nuestro sistema tributario, ya que esta prestación adicional se rige más por él principio de beneficio que por el de capacidad económi

ca. En cambio, si tales operaciones liquidatorias fueran realizadas por los funcionarios o los medios mecánicos al servicio de la Hacienda Pública, sus respectivos costes se financiarían, según el grado de equidad alcanzado por el Sistema impositivo de nuestro país".

Por su parte, José María Martín Delgado (17) considera que son dos las razones de esta reserva de Ley para la autoliquidación: en primer lugar señala Martín Delgado "porque se trata de una prestación del contribuyente en favor de la Administración pública que fundamentalmente agrava su posición. Está claro que la complejidad de las normas tributarias obligan a ser escrupulosos a la hora de atribuir este tipo de deberes a los ciudadanos; deberes las más de las veces de cumplimiento difícil y deberes que, en su origen estaban atribuidos a la propia Administración"; en segundo lugar "porque normalmente la realización de estas operaciones de liquidación lleva aparejada la obligación de ingresar el importe de la cuota resultante."

Ahora bién, en relación con esto último, Martín Delgado señala que al artículo 10,k) de la Ley General Tributaria únicamente reserva a la Ley la obligación de realizar operaciones de liquidación y no alude a los ingresos a cuenta que de ellas se deducen por lo que incluso si la obligación de ingresar no se estableciera, "regiría el principio de legalidad para las autoliquidaciones".

Estamos de acuerdo con César Albiñana y Martín Delgado cuando señalan que el artículo 10 de la Ley General Tributaria exige que la obligación de autoliquidar se imponga por ley porque significa una mayor carga impositiva para el contribuyente que lo obliga a responsabilizarse más, ya que esta función de colaboración con la Administración requiere unos conocimientos tributarios de cierto nivel que no suelen estar al alcance de un ciudadano medio.

El procedimiento de gestión de la mayoría de los impuestos se inicia normalmente por declaración del sujeto pasivo en la que se contiene una propuesta de liquidación; la autoliquidación, supone para el contribuyente un conjunto de deberes que comprenden desde la comunicación de los elementos integrantes del presupuesto a juicios jurídicos y de valor que implican el conocimiento de la técnica tributaria. Dado la gran complejidad técnica de la mayoría de los impuestos sometidos a autoliquidación y la ausencia de doctrina administrativa, jurisprudencial y científica referente a la misma, para el contribuyente significa una enorme dificultad el conocimiento y aplicación del Tributo lo cual le obliga al estudio de muchas cuestiones que no suelen estar a su alcance.

A juicio de Martín Delgado al desplazarse de la Administración a los contribuyentes la tarea de cuantificar las deudas correspondientes a las declaraciones presentadas se agrava la posición jurídica subjetiva que estos ocupan en el procedimiento de gestión, por que "son ahora ellos quienes deben

realizar esas complicadas operaciones de cuantificación e ingresar el importe de la deuda asi obtenida en el Tesoro. Ni que decir tiene que el establecimiento de este deber va a inquietar y producir perturbaciones en toda una masa de contribuyentes, sin conocimientos técnicos suficientes como para comprender y realizar las complejas y difíciles operaciones que el cumplimiento de este deber lleva consigo" (18).

Por su parte, Julio Banacloche considera que para autoliquidar un impuesto es necesario conocer su normativa y sus posibilidades y, en consecuencia, "pechar con el error o con el desconocimiento" puesto que si bien es cierto que la ignorancia de las normas no excusa de su cumplimiento, ello exige que la norma sea asequible para el administrado, en el número de preceptos, en la claridad de sus términos y en la posibilidad de su aplicación.

A juicio de Julio Banacloche el proceso perfecto es aquel en que el administrado declara todo lo que la Administración le solicita y ésta liquida el impuesto y notifica la liquidación al administrado, proviniendo la única rectificación determinada por la actuación de la Inspección. En este sentido señala este autor que "cuando un experto tributario no puede abarcar todo el número de disposiciones en vigor; cuando lo que parece claro para algunos estudiosos es claramente lo contrario para otros no menos preparados o con menor formación; cuando el propio impreso de declaración-liquidación es complejo o confuso;

cuando hasta las instrucciones al administrado contienen errores, ¿cómo puede exigirse al administrado que declare bien, que liquide bien y que sea responsable de inexactitudes, errores o interpretaciones" (19).

Por otra parte, debemos señalar que a pesar de que las autoliquidaciones se han generalizado como procedimiento de liquidación de las figuras tributarias de mayor importancia, no existe en el sistema tributario español un régimen jurídico uniforme para las mismas, siendo la Ley propia de cada tributo la encargada de establecer tanto las operaciones de liquidación como las modalidades en el cumplimiento de estos deberes en los sujetos pasivos.

2.- Los elementos del deber de autoliquidar.

Tal como decíamos anteriormente, no existe una normativa sobre la autoliquidación con carácter general, lo que existe son regulaciones parciales de la misma; los elementos del deber de autoliquidar, tales como personas obligadas a presentar declaracion-liquidación, lugar y plazo de presentación, forma, etc., deben buscarse en las leyes y los reglamentos propios de cada tributo.

a) Sujetos.

a.1.- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Ya hemos señalado que el Impuesto sobre el Patrimonio fue introducido en el sistema tributario español por la Ley 50/1977, Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, la cual regula esta figura tributaria en su título I; el artículo 11 de la Ley citada y la disposición 18 de la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 contienen las circunstancias que determinan la obligación de declarar.

Están obligadas a presentar declaración, a practicar su autoliquidación y, en su caso, ingresar el impuesto: a) las personas físicas (20) por obligación personal cuya base imponible sea superior a cuatro millones de pesetas; b) los sujetos por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto, y c) las personas que sean requeridas por la Administración.

La Orden Ministerial de 1978 ha prescrito, en los supuestos en que exista sociedad conyugal, la firma conjunta por ambos cónyuges.

a.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el 138 del Reglamento son las normas fundamentales en esta materia.

Están obligados a declarar los sujetos pasivos que obtengan rendimientos o incrmentos patrimoniales sometidos al Impuesto, siempre que tales ingresos integros sean superiores a - 500,000 pesetas anuales. En los casos de unidad familiar, para calcular esta cifra, se tienen en cuenta todos los ingresos de sus miembros.

Asimismo, cuando en dicha unidad familiar estén ambos cónyuges, los dos tienen la obligación de suscribir la declaración única.

También deben presentar la declaración aquellas personas con derecho a devolución por razón de las retenciones o pagos fraccionados realizados a cuenta del impuesto, a efectos de que la propia Administración financiera tramite la correspondiente devolución cuando proceda.

a.3.- Impuesto sobre Sociedades. El artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 288 del Reglamento disponen que están obligados a prestar declaración y al mismo tiempo a practicar la autoliquidación (21) e ingresar su importe en el Tesoro en el mismo acto de presentación de la declaración, las entidades sociales contribuyentes del impuesto.

Quedan exceptuados de este deber: a) Los sujetos pasivos exentos del impuesto a que se refiere el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto (Estado,Comunidades Autónomas, Organismos autóno

mos de carácter administrativo comercial, industrial, financiero o análogo, Banco de España...); y b) Los sujetos pasivos a que se refiere el número 2 del artículo 5 (entidades que estatutariamente no persiguen un fin de lucro), cuando se encuentren totalmente exentos del impuesto.

a.4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En relación con las personas sujetas al deber de formular declaración-liquidación, el artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que "el presente Impuesto será objeto de autoliquidación con carácter general por el sujeto pasivo". En consecuencia, se determinará quienes tienen la condición de sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento para las transmisiones patrimoniales, el artículo 31 respecto de las operaciones societarias y los artículos 41, 45 y 52 en los supuestos en que sea procedente el gravamen por actos jurídicos documentados. Por otra parte, los sujetos pasivos mencionados, al formular su declaración-liquidación deberán hacer constar determinados datos relativos a la persona con quien realizaron la operación sujeta a gravamen.

a.5.- Impuesto sobre el Valor Añadido. De acuerdo con el artículo 66.1.5. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añ

dido y 172,1 del Reglamento están obligados a presentar declaración-liquidación los empresarios y profesionales que realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos a este Impuesto.

a.6.- Consideraciones generales acerca de los sujetos obligados a presentar declaración autoliquidación. De lo expuesto hasta aquí podemos señalar que la ley propia de cada tributo designa el sujeto obligado a presentar declaración-autoliquidación que por lo general es el sujeto pasivo, pero, existe la posibilidad de que estén obligados otros sujetos distintos de aquél.

El Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid en relación con los sujetos obligados a declarar se refiere a la "declaración del sujeto pasivo del impuesto (o del responsable o sustituto del mismo)" y afirma que "lo normal es que la declaración se produzca por los sujetos pasivos del tributo, ya que son éstos quienes realizan el hecho imponible. Pero puede también ocurrir que la declaración venga impuesta por la ley a los responsables o sustitutos-haciendo, en tal caso, que los presupuestos de hecho de la responsabilidad o de la sustitución generen, a la vez, el deber de declarar-, o incluso a personas que no tengan contraída obligación alguna de pago tributario, pero de las que la Administración necesita saber datos o informes para cumplir la función liquidatoria, en

cuyo caso el presupuesto de hecho de la declaración será enteramente distinto del hecho imponible" (22).

Por su parte, Luis Sánchez Serrano señala que "el sujeto obligado a declarar no puede ser otro que un titular de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo. Lo que tienen en común un contribuyente, un sustituto, un responsable o incluso un sujeto que ni siquiera llega a contraer una obligación tributaria material, pero que sin embargo debe prestar declaración, es el estar interesados en el procedimiento en el que se ha de decidir acerca de su obligación al pago, de su responsabilidad, de su exención o de su no sujeción" (23).

Por tanto, consistiendo la declaración-autoliquidación, una declaración a través de la cual se pone en conocimiento de la Administración tributaria la realización de un hecho imponible y la autoliquidación, practicada en ella en la declaración el cálculo aritmético de la deuda tributaria, además de los sujetos pasivos del tributo, también pueden estar obligados a presentar declaración-autoliquidación, los responsables y los sustitutos.

Por otra parte, puede plantearse el tema de la transmisibilidad del deber de autoliquidar; debido al carácter no personalísimo de la obligación tributaria y su naturaleza patrimonial, ésta (la obligación tributaria) no se extingue por el fallecimiento del deudor, sino que el heredero deberá hacerse

cargo de la deuda tributaria independientemente de su capacidad contributiva salvo que acepte la herencia a beneficio de inventario y por supuesto que no acepte o repudie la herencia.

La legislación positiva no establece expresamente la sucesión en el deber de autoliquidar. En cuanto al deber de declarar, tampoco existe disposición expresa ni un criterio unánime sobre la transmisibilidad del deber de declarar. Así, Luis Sánchez Serrano (24) considera qeu siendo el deber de declarar autónomo, "el deber de declarar surge ex novo a cargo de los herederos, bien por requerimiento administrativo, bien en virtud de disposición legal" (25).

En otro sentido, Antonio Martínez Lafuente señala que existen "deberes de muy próxima conexión a las obligaciones tributarias que implican que la obligación principal de satisfacción de la deuda tributaria no pueda contemplarse desligada del previo deber de declarar; en efecto, la obligación de pago del tributo por el sistema de autoliquidación va unido al deber de presentar previamente una declaración tributaria" (26). "De esta declaración -prosigue Martínez Lafuente- se hace responsable el heredero, pese al carácter personal que tiene la declaración tributaria, con la importante consecuencia de tener que afrontar una posible comprobación de la Administración tributaria" (27). "Hay que entender -siempre según Martínez Lafuente- transmitida a los herederos la obligación de presentar la declaración y satisfacer el impuesto correspondiente al

año anterior al fallecimiento del causante, si el óbito acontece antes de que finalice el plazo de presentación de la declaración. Por supuesto si el causante cumplío con su obligación, ésta ya se ha extinguido y en consecuencia no se transmite. Pero si el causante falleció sin presentar su declaración, la obligación se transmite a los herederos" (28). Asimismo, Martinez Lafuente manifiesta que "los herederos, conocedores de las declaraciones tributarias presentadas en su día por el causante, pueden proceder a la presentación de declaraciones complementarias, con las consecuencias atribuidas normalmente a éstas". (29).

b) Tiempo y lugar de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones.

b.1.- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. La declaración por Impuesto sobre el Patrimonio, se presentará conjuntamente con la del Impuesto sobre la Renta.

En cuanto al lugar de presentación de la declaración también se coordina con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sin embargo, el principio básico es el de presentación en la Delegación de Hacienda del territorio en que se encuentra el domicilio fiscal (Orden Minis

terial 19.2). Se considera domicilio fiscal el de la residencia habitual del sujeto.

Los Diplomáticos y demás personal al servicio del Estado, con domicilio en el extranjero que tributan excepcionalmente por obligación personal, presentan la declaración en la Delegación de Madrid.

Los sujetos por obligación real la presentan en el mismo lugar en que presentan la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el deber de declarar se incluye el de practicar la autoliquidación, a la cual la Orden Ministerial denomina "liquidación a cuenta".

Igualmente en el mismo acto de la declaración se produce el ingreso que puede efectuarse en efectivo o por transferencia bancaria, giro postal tributario, cheque o talón de cuenta corriente o a través de Bancos o Cajas de Ahorro (Orden Ministerial, 21).

b.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las delcaraciones-liquidaciones deben presentarse en el plazo que media entre el 1 de mayo y el 20 de junio de cada año, excepto las declaraciones con derecho a devolución las cuales podrán presentarse hasta el 30 de junio.

El Ministerio de Economía y Hacienda puede anticipar o prorrogar los plazos por razones fundadas para cada ejercicio.

Excepcionalmente para el año 1986 el plazo de presentación para las declaraciones positivas se prorrogó hasta el 5 de julio y para las declaraciones negativas hasta el 15 de julio.

Lugar de Presentación.

En el caso de los sujetos pasivos por obligación personal, deberán presentar su declaración en la Delegación de Hacienda o Administración Tributaria en cuya demarcación territorial tengan su domicilio o residencia habitual.

Cuando el ingreso del impuesto se realice a través de Bancos y Entidades colaboradoras, el justificante del mismo,la declaración y los documentos acreditativos de los ingresos y gastos se entregarán en un sobre a la entidad en que se realiza el ingreso para su remisión a la correspondiente Delegación o Administración de Hacienda.

Los contribuyentes sujetos por obligación real presentarán su declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades. Cuando no sea posible determinar tal extremo se presentará en la Delegación de Hacienda o Administración en que tenga el domicilio su representante.

Cuando se trate de funcionarios españoles residentes en

el extranjero por razón de empleo, presentarán la declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tuvieran su residencia habitual antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero.

Los contribuyentes están obligados a ingresar el importe de su autoliquidación, al tiempo de presentar su declaración, sin embargo, pueden distribuir el pago en dos partes: el 60% en el momento de presentar la declaración y el 40% restante hasta el 5 de noviembre de cada año.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo reglamentario, y que ambos pagos se efectuéen a través de Bancos o Cajas de Ahorros.

b.3.- Impuesto sobre Sociedades.

El plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre Sociedades es de veinticinco días naturales siguientes a la fecha en que sea aprobado legalmente el balance definitivo del ejercicio.

Si el balance no se apruba en los seis meses siguientes al cierre del mismo, el plazo de presentación de la declaración finaliza el día hábil inmediato siguiente.

Las entidades sociales, al tiempo de practicar su declaración vienen obligadas a practicar la autoliquidación del im

puesto, que la terminología legal denomina "liquidación a cuenta", que ha de ingresar en el Tesoro Público en el mismo acto de su presentación.

De acuerdo con el artículo 27.1 del Reglamento General de Recaudación la presentación de las declaraciones liquidaciones y el ingreso del importe correspondiente que deban realizarse en las Cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda, pueden efectuarse en las entidades colaboradoras mediante transferencia bancaria o de Caja de Ahorros.

b.4.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El plazo para presentar la declaración-liquidación e ingresar su importe es el de treinta día hábiles siguientes a la realización del hecho imponible, es decir, desde el día del devengo, según declara el artículo 87 del Reglamento.

Para fijar el lugar de presentación es necesario acudir a las reglas de competencia por razón del territorio establecidas en el artículo 69 del Reglamento: oficina de la circunscripción en que radique el domicilio social, para las operaciones societarias, oficina del territorio en que radiquen los bienes para actos y documentos relativos a inmuebles; oficina en cuya circunscripción radique el Registro Mercantil o de Hipote

ca Mobiliaria, cuando el acto se refiere a buques, aeronaves, hipoteca mobiliaria, o prenda sin desplazamiento; oficina del lugar del otorgamiento, cuando se trate de acto sujeto únicamento a Actos Jurídicos Documentados en que no proceda comprobación de valores; como regla subsidiaria en defecto de las anteriores, el lugar de otorgamiento del documento y, en su defecto, la oficina liquidadora de Madrid. En todo caso, el sujeto pasivo puede optar por presentar el documento en la Oficina de su domicilio fiscal o en la Delegación de Hacienda si el otorgamiento se ha reducido en la capitalidad de dicha Delegación.

Es necesario señalar que en la gestión de este impuesto participan tanto las Delegaciones de Hacienda como las Oficinas Liquidadoras de Partido (30), por lo que el deslinde de competencias presenta aspectos especiales. Asimismo hay que indicar que el impuesto, en sus dos primeras modalidades, sobre transmisiones patrimoniales y sobre operaciones societarias, ha sido cedido a las Comunidades Autónomas mediante la Ley 30/1983 y en las respectivas Leyes de cesión para cada Comunidad; por tanto, la gestión se encuentra delegada a las respectivas Comunidades. Solamente el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, el cual se recauda mediante efectos timbrados, queda fuera de esta delegación.

b.5.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El período de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido coincide con el trimestre natural; las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación deben presentarse durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año con referencia al trimestre inmediato anterior.

Ahora bien, el periodo de liquidación es mensual y la declaración-liquidación correspondiente debe presentarse durante los veinte primeros días del mes siguiente de cada período de liquidación con referencia al mes anterior, cuando se trata de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año inmediato anterior de mil millones de pesetas y los autorizados a solictar la devolución de los créditos a su favor existentes al final de cada período de liquidación, conforme a lo dispuesto en los artículos 84, número 3, y 85 del Reglamento.

Lugar de Presentación.

Las declaraciones-liquidaciones han de presentarse en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal o, en su defecto, al lugar de residencia habitual, establecimiento permanente o sede de la actividad económica del sujeto pasivo.

También pueden ser presentadas en las entidades colaboradoras, es decir, en los Bancos y Cajas de Ahorros autorizadas.

c.- Forma.

En términos generales y para todos los impuestos antes estudiados, podemos señalar que la declaración-liquidación reviste forma escrita; y se formaliza en los modelos que deberá aprobar al efecto el Ministerio de Hacienda.

Se plantea, por tanto, el problema de la obligatoriedad de la utilización de tales formularios.

El artículo 102,1 de la Ley General Tributaria considera declaración tributaria" todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible", de donde se deduce que la utilización de los formularios oficiales, determinados reglamentariamente y facilitados por la Administración, no es un requisito esencial de la declaración.

En relación con este artículo, el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid (31), afirma que "más que restringir el concepto de declaración, el espíritu del precepto consiste en ensancharlo, esto es, en no supeditar la producción de los efectos que normalmente derivan de la presentación de una declaración a la circunstancia de que ésta reúna todas las exigencias formales". José Arias Velasco (32) considera desmesurada la amplitud que literalmente se desprende del artículo 102 de la Ley General tributaria y entiende que "habría sido preferible matizar dicho concepto aludiendo a la personalidad del declarante y al elemento intencional. Es decir,

creemos que no constituye declaración tributaria 'todo documento por el que se manifieste o reconozca expontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes de un hecho imponible', sino cuando dicha manifestación o reconocimiento se hagan por el propio sujeto pasivo o su representante legal o voluntario y, con la finalidad de que surtan efectos en relación con los tributos de que se trate.".

Por su parte Luis Sánchez Serrano (33) opina que "tal amplitud de criterio de la Ley General Tributaria de atribuir la condición y, por lo tanto, los efectos de declaración tributaria a cualquier documento con el contenido indicado, prescindiendo de sus características formales, responde, obviamente, a la intención de que la ausencia de algún requisito formal -achacable al particular declarante- no pueda paralizar o constituir un obstáculo a la actividad gestora de la Administración".

Ahora bién, la utilización de los modelos de formularios suelen prescribirse como obligatoria por las normas reglamentarias que los establecen, no obstante no se prevé sanción para el supuesto de no utilización de los mismos.

3.- Incumplimiento del deber de autoliquidar.

Tal como hemos señalado con anterioridad, la declaración -liquidación comprende la declaración, las operaciones de cuan

tificación de la deuda tributaria realizada por el propio sujeto pasivo, o sea, la autoliquidación y el ingreso a cuenta que normalmente lleva aparejado; ahora bién, debemos preguntarnos por las consecuencias que se derivan del incumplimiento del deber de autoliquidar.

a) Infracciones tributarias.

En el Boletín Oficial del Estado del día 27 de abril de 1985 apareció publicada la Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, esta reforma afecta al contenido de varios preceptos de la Ley, sin embargo fundamentalmente se dirige al establecimiento de un nuevo sistema legal de infracciones y sanciones tributarias.

Desde hace varios años se señalaba la falta de adecuación de la Ley General Tributaria de 1963 a la realidad actual dado los acontecimientos económicos, sociales y jurídicos que han ocurrido en España desde aquella fecha; con el propósito de reformar el régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias fueron elaborados los siguientes proyectos: en 1976 el proyecto de disciplina contable y represión del fraude fiscal, remitido al Parlamento; en 1981 se envía al Parlamento un proyecto de ley sancionadora, y en 1984 se redacta el proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal que dió lugar a la Ley

10/1985, de 26 de abril, tras su adaptación a la sistemática de la Ley General Tributaria llevada a cabo en el Congreso de los Diputados (34).

Las razones aducidas para la reforma de los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria, que se refieren a las infracciones y sanciones tributarias, consisten en la insuficiencia de esta Ley en relación con el régimen sustantivo de los tributos y con el esquema procedimental por el que se rigen.

En cuanto al sistema de autoliquidación, la Ley General Tributaria de 1963 no contemplaba el defectuoso ingreso de la deuda tributaria procedente de una autoliquidación sino únicamente la infracción relacionada con la utilización de efectos timbrados (35). Hasta fecha reciente (36) fueron regulados los aspectos impugnatorios del procedimiento de autoliquidación, del cual no existe una regulación jurídica completa, incidiendo en sus consecuencias sancionadoras.

La reforma de 1985 de la Ley General Tributaria modifica todo el Capítulo VI del Título II, denominándolo ahora "Infracciones y Sanciones tributarias" y suprime las dos secciones en que antes estaba dividido. Las tres clases de infracciones que contempla la Ley de 1963, simples infracciones, de omisión y de defraudación (37), son sustituidas por dos clases esenciales de infracciones, simples y graves, y se completa con la sanción penal de ciertas conductas consideradas especialmente graves.

a.1.- Antes de la Reforma. Alfonso Gota Losada (38) en su monumental obra "Tratado del Impuesto sobre la Renta" considera que el establecimiento del deber de autoliquidar en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas constituye "una obligación más a cargo del sujeto pasivo, es decir, una ampliación del contenido del artículo 35 de la Ley General Tributaria" y la falta o inexactitud de la autoliquidación, salvo en el caso de error aritmético, constituiría una simple infracción en aplicación del artículo 78,b) de la Ley General Tributaria.

Por su parte, Luis Sánchez Serrano en su monografía "La declaración tributaria" distingue la declaración tributaria de otras prestaciones complementarias de la misma como ser la autoliquidación (39) y también distingue entre las infracciones relativas al deber de declarar y las referentes a los deberes de autoliquidar (40).

Sánchez Serrano considera que la falta de autoliquidación o su inexactitud sólo constituiría infracción de omisión o de defraudación en los casos también llamados de "autoliquidación" a efectos del pago por inutilización de efectos timbrados (41). En los demás casos, o sea, en los de declaraciones-autoliquidadas, la falta de autoliquidación o su inexactitud sólo llegaría a constituir simple infracción si así se establecía en las leyes o reglamentos de cada tributo (42). Como ejemplo más característico de los casos que pueden prestarse a confusión, Sánchez Serrano distingue entre la omisión o falseamiento de un

dato necesario para calcular la base imponible (tratándose en este caso de una declaración falsa o inexacta) y el cálculo inexacto de dicha base (en cuyo caso se trataría de una autoliquidación inexacta).

Con respecto a las infracciones tributarias por incumplimiento del deber de declarar la Ley General Tributaria en su redacción de 1963 disponía:

> Artículo 78. "Constituyen simples infracciones:a) La presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas en aplicación del artículo 35 de esta Ley, si no hubiere mediado requerimiento de la Administración".
>
> Artículo 79. "Constituyen infracciones tributarias de omisión (43): a) Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables mediante: 1º. La falta de presentación de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102".

Sánchez Serrano (44) considera que la no presentación o la presentación fuera del plazo establecido mediante el requerimiento de las declaraciones a que se refiere el artículo 78 a) de la Ley General Tributaria, o sea, las no "espontáneas" o provocadas ,"efecttuadas en cumplimiento de requerimientos realizados en el curso de procedimientos de gestión ya iniciados y tendentes a la obtención por la Administración de datos concretos y determinados", sólo llegaría a constituir una simple infracción en virtud del artículo 78, e) de la misma Ley General Tributaria, ya que este precepto tipificaba como simples infracciones "el incumplimiento de los deberes establecidos en los artículos...104... de la presente Ley" (45). Mientras que las declaraciones a que se refiere el artículo 79, a) de la

Ley General Tributaria y cuya falta de presentación constituye infracción de omisión, son "las efectuadas -según expresión del artículo 102 de las misma Ley General Tributaria- 'espontáneamente' o sea, las iniciales o determinantes de la iniciación del procedimiento de gestión".

También constituían infracciones de omisión (46) según el artículo 79,a) 2º de la Ley General Tributaria: "Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables, mediante:... 2º. La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos."

En cuanto a la falsedad, Luis Sánchez Serrano señala que, para que la misma fuese constitutiva de infracción de omisión, debía referirse "a los datos propios y específicos de la declaración y no a los de las comunicaciones de datos o a las autoliquidaciones que puedan completar aquélla". Asimismo señala que dentro de los datos pertenecientes al contenido propio de la declaración, sólo la ocultación o el falseamiento de datos de hecho -y no de los de derecho- como susceptible de constituir infracción de omisión ;"ya que la falsedad en la calificación jurídica de los hechos o la aplicación indebida de normas legales de valoración, por no ser conductas suceptibles de por sí para producir la ocultación del hecho imponible o de la cuantía de la obligación tributaria material- ya que la Administración podrá en todo caso efectuar la debida calificación

jurídica de los hechos o la correcta aplicación de las normas legales de valoración-, no podrán constituir infracción alguna, ni siquiera simples infracciones, por no estar tipificadas como tales" (47).

Eduardo Fernández López (48) ha realizado un estudio de la casuística en torno al incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de autoliquidar, considerando también su deber de declarar y su obligación de ingresar el importe resultante de su autoliquidación.

Para Fernández López caben las siguientes hipótesis:

A') Que no se presente declaración-liquidación y por tanto que tampoco se efectúe ingreso alguno. En este caso la Inspección levantaría, en su día, la correspondiente acta con las sanciones procedentes y, la liquidación derivada del acta de Inspección debería llevar recargo de prórroga.Férnandez López considera que este recargo de prórroga (49) sería compatible: a) con la sanción por infracción simple, de omisión o de defraudación, aplicables por la falta de presentación de la declaración o si concurriera alguna de las circunstancias previstas en el artículo 78 de la Ley General Tributaria. Asimismo señala que el artículo 86 de la Ley General Tributaria declara compatibles las sanciones con los recargos aplicables por demora o aplazamiento (50). b) Con los intereses de demora que se liuqidan en los expedientes de omisión y de defraudación, pues estos constituyen la compensación al Tesoro por el retraso en el ingreso.

Ahora bién, Fernández López nos advierte que en la práctica, en los expedientes de Inspección no se liquida recargo de prórroga.

B') Que se presente y se ingrese la declaración liquidación fuera de plazo. En este caso, siempre siguiendo al mismo autor, el contribuyente debería incorporar a su autoliquidación el recargo de prórroga y de no hacerlo la Administración practicaría una liquidación de oficio (51); además del recargo de prórroga deberían exigirse intereses de demora y procedería, asimismo, imponer sanción por infracción simple, por presentación de la declaración fuera de plazo. Este autor considera que, en este caso, el recargo de prórroga sancionaría la no realización del ingreso dentro de plazo y los intereses de demora compensarían al Tesoro por el retraso en la realización del ingreso.

C') Que se presente declaración sin liquidar o que estando autoliquidada no se efectúa ningún ingreso. Fernández Lopez (52) señala que "es criterio del Ministerio de Hacienda que cuando las oficinas gestoras de los tributos reciban declaraciones de los sujetos pasivos que según lo establecido deban ser autoliquidadas sin que su importe haya sido ingresado simultáneamente conforme dispone el artículo 20.6 del Reglamento de Recaudación (53), la Administración, transcurrido el plazo establecido para la presentación de la declaración-liquidación procederá seguidamente a notificar al contribuyente la liquidación con el recargo de prórroga pertinente". (54). Fernández

López considera correcto liquidar, en este caso, recargo de prórroga, al objeto de sancionar el incumplimiento de la obligación de efectuar el ingreso simultáneamente a la presentación de la declaración. También señala que si la declaración se presentó fuera de plazo deberían liquidarse, además, intereses de demora.

D') Se presenta la declaración-liquidación dentro de plazo pero se ingresa un importe menor del que resulta de la autoliquidación. En este caso, señala Fernández López, se practicaría por la oficina gestora la liquidación complementaria correspondiente incluyendo en ella el recargo de prórroga sobre la cantidad dejada de ingresar. Esto mismo debería realizarse en caso de que se presentara la declaración-liquidación fuera de plazo y un ingreso parcial. Debiendo, además, liquidar recargo de prórroga sobre la parte de la deuda ingresada e imponer sanción por infracción simple. Tambien sostiene este autor que deberían exigirse intereses de demora, tanto sobre la cantidad ingresada como sobre la no ingresada pues ambas se ingresan con retraso.

E') Si la autoliquidación contiene errores de hecho o de derecho resultando la deuda tributaria inferior a la que correctamente se deduzca de los datos de la declaración: a) Cuando la declaración-liquidación se presenta dentro de plazo, procedería que la Administración rectificara los errores de la autoliquidación, bien mediante una liquidación provisional si es posible o bien en la liquidación definitiva que se practicara

tras la incoación de un acta de rectificación. En este supuesto Fernández López considera que debe sancionarse la falta o insuficiencia del ingreso por error en la autoliquidación con el recargo de prórroga sobre la liquidación complementaria que se practicara por la Administración; b) Cuando la declaración -liquidación se presenta fuera de plazo, Fernández López sostiene que debería pagarse recargo de prórroga tanto por la deuda tributaria ingresada por autoliquidación como por la que resulte de la liquidación practicada por la Administración para rectificar los errores que aquélla contuviera, asimismo deberían liquidarse intereses de demora por ambas cantidades por haberse ingresado fuera de plazo. Además, posigue Fernández López procedería imponer sanción por infracción simple al haber presentado la declaración fuera de plazo.

a.2.- Despúes de la Reforma. El artículo 78 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción dispone que: "1. Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves.".

Este artículo ofrece una definición de infracción simple que no existía en la redacción anterior (55). La característica básica de las infracciones simples es el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios; los deberes tributarios cu

yo incumplimiento constituye infracción simple, responden a la siguiente clasificación: deberes de declarar, deberes contables y deberes de colaboración.

El artículo 83 de la Ley General Tributaria delimita alguna de las conductas que pueden calificarse como infracción simple al determinar las sanciones aplicables a las infracciones simples. Según la sistemática seguida por este artículo las infracciones simples pueden agruparse en: infracciones contables y registrales, incumplimiento de los deberes de colaboración y obstrucción de la labor inspectora.

El artículo 79 de la Ley General Tributaria dispone que "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades, retenidas o que hubieren debido retener".

Por tanto, la conducta consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que el contribuyente determina en el procedimiento de autoliquidación dentro de los plazos reglamentarios, constituye infracción grave.

Ahora bien, es necesario señalar que para que exista infracción grave es necesario que el ingreso se produzca a requerimiento de la Administración; si el ingreso se realiza fuera de plazo, pero voluntariamente no constituye infracción tributaria grave (56).

Así se desprende del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, según el cual: "Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán, asimismo, el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas".

En este sentido la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 13 de mayo de 1985 ha dispuesto: "De acuerdo con el apartado segundo del nuevo artículo 61 de la Ley General Tributaria, si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de cuotas tributarias fuera del plazo reglamentariamente señalado, sin requerimiento previo, le serán exigibles los correspondientes intereses de demora. No existirá entonces infracción tributaria grave, pero la Inspección comprobará la existencia de posibles infracciones simples para promover expedientes encaminados a la imposición de las correspondientes sanciones. En particular, se reputará infracción tributaria simple el retraso en la presentación de las declaraciones que se exijan para cada tributo"(57).

Por consiguiente, los ingresos que se producen con posterioridad a la actuación de la Administración dirigida a obtener una deuda tributaria no ingresada son sancionables como infracciones graves; por el contrario, los ingresos que se producen voluntariamente con anterioridad al requerimiento de la Administración no son sancionables sino que se les aplica intereses de demora, pero sin otro recargo.

b) Recargo de prórroga e intereses de demora.

El artículo 126.2 de la Ley General Tributaria dispone que la recaudación de los tributos pueden realizarse: "a) En período voluntario; y b) Por vía de apremio."Asimismo, el artículo 4.1 del Reglamento General de Recaudación distingue entres dos períodos de pago: el período voluntario y el período de apremio.Fernando Pérez Royo señala que se trata de dos distintos procedimientos de cobro: "el cobro a través del pago espontáneo por parte del deudor y el cobro a través de un procedimiento de ejecución forzosa" (58).

El período de ingreso voluntario comprende tanto el plazo ordinario de pago, que es durante el cual el sujeto pasivo está obligado a pagar la deuda tributaria sin que la Administración pueda exigirsela ejecutivamente, como el plazo de prórroga, durante el cual el sujeto pasivo puede pagar sin apremio aunque soportando el recargo correspondiente (59). Si el sujeto pasivo no satisface el importe de su deuda en el período de ingreso voluntario, ya sea en el plazo ordinario o en el de prórroga, la Administración tiene la facultad de exigir la efectividad de su derecho de crédito por la vía de apremio.

De acuerdo con el artículo 61.1 de la Ley General Tributaria "El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación". El Reglamento General de Recaudación determina el tiempo de pago en período voluntario en el artículo 20 y, el plazo de prórroga en el artículo 92, modificados por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo.

Por lo que respecta a las deudas procedentes de declaración-liquidación, el artículo 20.4 del Reglamento dispone: "Las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo deberán satisfacerse en las fechas o plazos que señalan las normas reguladoras de cada tributo", relacionado con el artículo 73.1.c.) que establece el tiempo de iniciación del cómputo de dicho plazo: "Tratándose de declaraciones-liquidaciones, en la fecha de comienzo del plazo reglamentario para su presentación" (60).

El artículo 91 del Reglamento General de Recaudación, modificado también por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, otorga el beneficio del plazo de prórroga sujeto al recargo correspondiente a aquéllas deudas que deban satisfacerse mediante efectos timbrados y a las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo cuando éstas no se hubieran satisfecho en los plazos señalados en el artículo 20 del mismo Reglamento.

Ahora bién, la Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, prevé en el apartado dos del artículo 61, el devengo del interés de demora de los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, o sea, que por el cumplimiento del plazo para realizar el pago es exigible el interés de demora.

Por tanto, surge el problema de si es compatible el interés de demora con el recargo de prórroga.

A juicio de Manuel González Sánchez, el interés de demora deberá exigirse una vez transcurrido el periodo voluntario

en el cual se comprende el período de prórroga, "no sólo porque este encaja mejor en el período voluntario que en la vía de apremios, sino también porque exigir interés de demora y recargo de prórroga es excesivo y no existe un fundamento normativo legal y reglamentariamente claro para ello" (61).

Antonio Martínez Lafuente, por su parte, opina que el período y recargo de prórroga para las deudas tributarias que debe autoliquidar el contribuyente ha desaparecido en la nueva Ley General Tributaria (62), subsistiendo dicho recargo para las deudas contraídas previamente y liquidadas por la Administración tributaria. Sostiene Martinez Lafuente que a los ingresos tardíos producidos voluntariamente sin requerimiento de la Administración se les aplica los intereses de demora sin otro aditamento o recargo. El período de prórroga -señala este autor- "será todo el que discurra entre el final del establecido para el ingreso y el día en que éste se produzca, exigiéndose como contraprestación el interés de demora" (63).

En otro sentido, Amelia-Paz González Méndez sostiene que "el sujeto pasivo que satisface su deuda en el plazo de prórroga, está pagando en plazo" puesto que el vencimiento de la obligación tributaria se produce el último día del período voluntario de ingreso que es, al mismo tiempo, el último del plazo de prórroga que establece la normativa aplicable para el cumplimiento sin que proceda la vía de apremio. Si el sujeto pasivo paga una deuda aún no vencida -sostiene González Méndez- no incurre en mora, por tanto no se le puede exigir interés de demora. Por

otra parte, considera excesivo que el cumplimiento en período de prórroga de lugar a la imposición del recargo de prórroga y a la de intereses de demora. Termina señalando la autora que el abono del interés de demora "postulado por los nuevos párrafos del artículo 61 de la Ley General Tributaria ha de referirse así, desde nuestro punto de vista, a las deudas incursas en el procedimiento de apremio" (64).

En efecto, creemos que exigir interés de demora y recargo de prórroga dentro del período de prórroga parece excesivo siendo lo más lógico que el interés de demora no se devengue hasta no transcurrir el período de prórroga, es decir, que la deuda tributaria debe incrementarse con el interés de demora y no con el recargo de prórroga.

Por otra parte, es la Ley General Tributaria la que exige el interés de demora que procede satisfacer desde el vencimiento del plazo de ingreso, mientras que el recargo de prórroga no se encuentra configurado en dicha Ley sino en el Reglamento General de Recaudación.

Por tanto entendemos que el problema debe resolverse en el sentido indicado por González Sánchez y Martínez Lafuente, o sea, que a los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, se les aplicarán intereses de demora sin recargo.

B.- LA AUTOLIQUIDACION COMO ACTO.

La declaración-liquidación o autoliquidación es un acto emitido por el declarante que va dirigido a la Administración tributaria con el fín de agilizar los ingresos tributarios y facilitar el procedimiento administrativo de gestión.

Se trata de un acto del particular regulado por el Derecho tributaria y un acto de colaboración impuesto por las normas jurídicas.

1.- Contenido de la declaración-liquidación.

El profesor Sáinz de Bujanda señala que la declaración-liquidación contiene no sólo "una manifestación o reconocimiento de los datos indispensables para que la Administración liquide el tributo, sino también los elementos de cuantificación de la deuda y el señalamiento del importe de esta última" (65).

La autoliquidación como acto del particular regulado por el Derecho tributario (66) contiene un mensaje en el cual se puede distinguir una serie de datos que constituyen una auténtica manifestación de conocimiento y también se puede distinguir una manifestación de voluntad.

a) Datos que constituyen una manifestación de conocimiento.

La declaración-liquidación contiene una manifestación de conocimiento o de ciencia (67) de determinados datos que la Administración financiera precisa conocer para poder realizar la liquidación del impuesto.

El contenido de esta manifestación de conocimiento es bastante complejo, estando constituido fundamentalmente por una serie de datos que se refieren:

a.1.) A los elementos del hecho imponible (68). El profesoa Sáinz de Bujanda define el hecho imponible como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria" (69).

La Ley General Tributaria al definir en su artículo 102.1, la declaración tributaria como "todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible "se refiere al contenido de la manifestación de conocimiento.

Las disposiciones normativas y reglamentarias al señalar el contenido de la declaración-liquidación de cada impuesto sometido a este procedimiento suelen aludir al hecho imponible o alguno de sus elementos. Así:

- En el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, el hecho imponible lo constituye "la propiedad en toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico a-

tribuible al sujeto pasivo, conforme a los preceptos de esta Ley en el momento de devengo" (artículo 2 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977); los elementos del hecho imponible son: el patrimonio neto como objeto de gravamen, el sujeto pasivo y el concepto de devengo. Veáse además, artículos 4,5,6,8 de la Ley y, Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, disposiciones 2,3,8,9,10,14.

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas, el artículo 3 de la Ley señala como hecho imponible del impuesto "la obtención de la renta por el sujeto pasivo", definición que se completa con la descripción de los elementos productores de renta o de las fuentes de la misma. Véase artículos, 3,14,15, 16,17,18,20 y Disposición Final 1ª de la Ley; Artículos 5 a 12 del Reglamento.

- En el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 3 de la Ley dispone que "la obtención de la renta por el sujeto pasivo" constituye el hecho imponible; de la lectura de los artículos 3,21 y 22 de la Ley, y de los artículos 4 a 12, 88 y 170 del Reglamento se desprenden los siguientes elementos del hecho imponible: renta, sujeto pasivo, obtención y período impositivo-devengo.

- El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se compone de tres impuestos diferentes, cada uno de los cuales tiene un hecho imponible genérico: a) Transmisiones patrimoniales onerosas, en este impuesto se comprenden varios supuestos; genéricamente podemos señalar que

el hecho imponible lo constituye el desplazamiento de un bien o derecho desde un patrimonio a otro. Veáse los artículos 7,8, 9,10,11,12,14,16,17. Disposición Transitoria 3ª del Texto Refundido y artículos 7,8,10, del Reglamento; b) operaciones Societarias, el hecho imponible es la operación social como ser: constitución de sociedad, aumento de capital, fusión, transformación de sociedades, reducción de capital, y Disolución. Texto Refundido Artículos 19, 23, 24, 25, 26, 52, Disposición transitoria 3ª. Reglamento, artículos 25, 30, 31, 32, 33, 36, 37, 64, c). Actos Jurídicos Documentados, están sujetos al impuesto los documentos notariales, documentos mercantiles, documentos administrativos y judiciales, son gravámenes de carácter documental o de registro. Texto Refundido, artículos 28 a 47 y Reglamento, artículos 39 a 58.

- En el Impuesto sobre el Valor Añadido están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Artículo 3ª de la Ley y 4 º del Reglamento.

a.2. A las circunstancias determinantes de la aplicación de exenciones u otras técnicas de desgravación, tales como deducciones (por ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: deducciones generales, familiares, por gastos personales), reducciones o bonificaciones.

a.3. A las circunstancias que determinen la elección de

uno o más entre los varios tipos impositivos previstos por la norma.

a.4. A las circunstancias que se manifiestan a fin de facilitar a la Administración financiera las tareas de comprobación de los datos anteriores que propiamente constituyen el contenido de la declaración.

Al respecto, Luis Sánchez Serrano advierte que "en definitiva se trata siempre, bien de datos que puedan determinar- directa o indirectamente- el "an"o el 'quantum' de la obligación tributaria material a través de la oportuna actividad administrativa de liquidación a efectuar en base a tales datos; bien de otros que puedan servir a la Administración para comprobar, en base a presunciones "hominis", la veracidad o certeza de los anteriores" (70).

Generalmente la doctrina admite que la declaración tributaria puede contener datos tanto de hecho como de derecho (71); aunque no siempre están de acuerdo los autores en cuáles son cuestiones de hecho y cuestiones de derecho.

Sanchez Serrano denomina "cuestiones de derecho", las referentes a "la calificación jurídica de los hechos y a la aplicación de normas legales o reglamentarias de valoración", reservando la denominación de "cuestiones de hecho" solamente a "la simple constatación de la existencia del supuesto, a su valoración cuantitativa- cuando ésta no dependa de la aplicación de normas legales o reglamentarias- y, a lo más, a lo que po-

dríamos designar su 'representación', cuando ésta se efectúe en base a una calificación o valoración jurídica, es decir, utilizando conceptos no jurídicos; Toda representación o calificación con referencia directa a algunos de los elementos del hecho imponible o de otros supuestos legales mediante un concepto definido por la norma -o por elaboración doctrinal o jurisprudencial- debe considerarse cuestión de derecho" (72)

b) Manifestación de voluntad.

Además de los datos que hemos indicado y que constituyen una manifestación de conocimiento la declaración-liquidación contiene también una manifestación de voluntad.

Esto ocurre, por definición, en todas las declaraciones -liquidaciones ya que en todas ellas "el declarante manifiesta su voluntad de que se tenga o considere en una determinada cuantía su obligación tributaria material y de cumplirla en dicha cuantía". (73).

Para Dino Jarach (74) "en los impuestos que requieren siempre la determinación administrativa, la declaración es sólo una declaración de saber, aunque involucre juicios de carácter jurídico; en los impuestos en que la determinación administrativa es sólo eventual, para rectificar las declaraciones tributarias o suplir su falta, la declaración es también manifestación de voluntad. La manifestación de voluntad del órgano estatal es requerida sólo supletoriamente".

En el mismo sentido Joaquín Gutiérrez del Alamo señala que las operaciones liquidatorias a cargo del sujeto pasivo suponen sucesivamente: a) que el interesado se reconoce sujeto pasivo previa cualificación como imponible de determinado hecho; b) como consecuencia de este reconocimiento y de la obligación que la Ley reguladora del tributo correspondiente le impone realiza por sí mismo la cuantificación de la deuda tributaria y aun su ingreso en el Tesoro" (75).

2.- Efectos de la autoliquidación en el procedimiento de gestión.

A juicio del profesor Martín Delgado son efectos de la autoliquidación: (76)

a) La iniciación del procedimiento de gestión. Sin embargo, hay que advertir que este efecto no es propio de la autoliquidación en sí, sino de la declaración a la que acompaña. Prueba de ello es que el impulso inicial del procedimiento se produciría igualmente si el declarante incumpliese su obligación de autoliquidar.

Por otra parte, Martín Delgado observa que la iniciación del procedimiento tiene lugar, no ya con la declaración y autoliquidación íntegra del total hecho imponible, sino "desde que se produce la primera autoliquidación, es decir, desde que se declara que se ha producido cualquier elemento de un hecho imponible más complejo -ya sea en términos cualitativos, cuan

titativos o temporales- se cuantifica el hecho correspondiente y se realiza el ingreso".

b) La presentación de la declaración-autoliquidación supone la vinculación del sujeto pasivo a un conjunto de manifestaciones de voluntad que implican las operaciones de liquidación de las deudas tributarias.

Aparte de que el contribuyente se reconoce como sujeto pasivo de un determinado tributo, calificando como imponible un determinado hecho (77), la autoliquidación "obliga al contribuyente a pronunciarse respecto de determinadas opciones tributarias a las que posteriormente va a sentirse vinculado" (78).

c) La determinación del importe de la deuda tributaria que el contribuyente tiene con la Administración por el correspondiente ingreso a cuenta.

Martin Delgado considera que este es el efecto típico de la autoliquidación "pues no debe olvidarse su origen recaudatorio".

d) Por último, la autoliquidación abre el plazo para computar los términos del derecho del contribuyente a instar a la Administración la confirmación o no de su autoliquidación.

3.- Error en la autoliquidación.

Como hemos señalado a lo largo de este trabajo, el procedimiento de gestión tributaria mediante autoliquidación se ha ido convirtiendo en el procedimiento normal de liquidación tributaria. El establecimiento de la autoliquidación perturba e inquieta al contribuyente que, por lo general, carece de conocimientos suficientes, de la técnica tributaria como para comprender y realizar las complejas y difíciles operaciones que la autoliquidación supone.

Al practicar la autoliquidación el sujeto pasivo puede cometer un error y llevar a cabo un ingreso indebido, produciendo, en consecuencia, un enriquecimiento injusto de la Administración que requeriría de la vía normativa oportuna para proceder a su devolución, o por lo menos, a la reclamación de esa cantidad. Por otra parte, en cualquiera de las fases del procedimiento de liquidación es necesario evitar que se produzca la indefensión del particular y es indudable que una errónea actuación del mismo en el momento de autoliquidar el impuesto, puede provocar situaciones de indefensión al cerrarse la posibilidad de reclamar; en principio, al no producirse acto administrativo, la vía del recurso va a estar vedada para el contribuyente que pretenda reclamar la devolución de esa cantidad.

La jurisprudencia tradicional (79) nos decía que las autoliquidaciones no eran susceptibles de recurso alguno sino que había que esperar a la comprobación inspectora para plan

tear el tema del posible error. Martínez Lafuente (80) señalaba que esta vía adolecía de notorias dificultades puesto que "las autoliquidaciones tributarias no todas ellas llegan a comprobarse" y, por otra parte, "tal y como se entiende la comprobación inspectora parece que es una comprobación para obtener una concreción mayor de la deuda tributaria, pero hasta ahora no se entiende muy bien el mecanismo de la comprobación inspectora que produzca una devolución".

En este sentido, Félix Benitez de Lugo sostuvo que "si la 'autoliquidación' no es objeto de comprobación en un plazo más o menos breve, el contribuyente se verá sensiblemente perjudicado frente a una autoliquidación, voluntariamente prácticada y cuyo posible error no lo puede impugnar o rectificar en tanto que la Administración no decida su comprobación. Y en ello pueden pasar varios meses, incluso años, produciendo un enriquecimiento injusto para la Administración en el supuesto de que existiese error en la autoliquidación" (81).

Mantero Sáenz, tal como habíamos indicado en otra parte de este trabajo (82), señalaba que esto significaba dos peligros para el contribuyente, que su declaración no fuese nunca objeto de comprobación, por lo que tampoco podría impugnarla nunca y, otro que la comprobación se produjera con gran retraso, lo que sería perjudicial para el contribuyente. Martínez Lafuente, por su parte, advierte que "la teoría tradicional muy posiblemente nos diría que el respeto de los actos propios supondría que siempre debería el contribuyente soportar

las consecuencia de su error, pero la doctrina de los actos propios, aparte de ser una doctrina surgida en el ámbito del derecho privado, no se compadece con la obligación de ejercitar funciones que en principio y en teoría son competencia de la Administración" (83)

En otro sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1978 y 21 de marzo de 1969 (84), señalan la conveniencia de abrir la vía económico-administrativa para la impugnación de las autoliquidaciones, cuando afirman que: "la devolución del indebido ingreso debe consecuentemente obtenerse mediante los recursos potestativos de reposición y económico-administrativo... a partir del acto de denegación expreso o presunto, si se ha utilizado el cauce de la vía de petición... en el que se podrán formular por los contribuyentes incluso 'peticiones fundadas en los propios errores cometidos en sus autoliquidaciones' si tratándose de ésta última no hubiese existido actividad comprobadora".

Es evidente que una de las características de la evolución del sistema tributario ha sido la progresiva ampliación de los supuestos de declaración-liquidación (autoliquidación), así como la creciente complejidad de la misma, que se ha puesto a cargo del contribuyente. Estamos ante un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Estos han ido asumiendo todo el conjunto de funciones liquidadoras de los tributos, fijando el importe de sus cuotas y asumiendo la obligación de ingresar su importe en el tesoro

colaborando de esta manera con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos; al realizar los contribuyentes las tareas hasta ahora reservadas a la Administración, ésta se limita a controlar que tales operaciones se realicen con arreglo a la ley.

En la actualidad se obliga al contribuyente a declarar no sólo sobre hechos que le son conocidos, sino a aplicar normas jurídicas imprescindibles para la redacción de una declaración ordinaria y aún más para la práctica de la liquidación exigida. De esta manera contribuye al sostenimiento del gasto, no sólo a través del pago de su deuda tributaria, sino cumpliendo otros deberes, participando e interviniendo en el procedimiento de aplicación de los tributos. A cambio debe tener la seguridad jurídica de que la actuación administrativa subsiguiente girará sobre los datos por él aportados y la liquidación por él practicada, sin perjuicio de la labor investigadora a cumplimentar por los órganos de la Administración. Asimismo en el supuesto de que por haber cometido un error en su autoliquidación ingrese una deuda tributaria manifiestamente improcedente, el contribuyente no debe verse perjudicado sino que debería gozar de la posibilidad de conseguir la recuperación de la suma indebidamente pagada.

a) Impugnación de la autoliquidación en la vía económico-administrativa.

Dado que la autoliquidación no es un acto administrati-

vo (85) y visto que resulta aconsejable su impugnación en vía económico-administrativa, la legislación se ha planteado la necesidad de obtener un pronunciamiento administrativo, es decir, un acto administrativo en sentido propio, que sea por sí mismo impugnable sin que pueda impugnarse directamente la autoliquidación; para ello es necesario que el contribuyente formule una petición a la Administración, en la que haga constar su propio error al practicar la autoliquidación, solicitando su rectificación, o confirmación en su caso, y contra el acto expreso que dicte el órgano de gestión tributaria o, la confirmación de la autoliquidación por silencio de la Administración se formulará la impugnación.

La Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, no contiene ninguna referencia a las actuaciones tributarias reclamables, sin embargo, en su Base tercera dispone que el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas, en sus diferentes instancias, se adaptará a las directrices de la Ley de Procedimiento Administrativo.

El Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que articula la citada Ley de Bases, establece en su artículo 15 que la reclamación económico-administrativa será admisible contra los siguientes actos y alude en su número 2, letra a), a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes, aunque no menciona los requisitos y las cuestiones procedimentales, los cuales se reservan para el posterior desarrollo reglamentario.

Por último, el Real Decreto, 1.999/1981 de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, es el que determina el sentido de las autoliquidaciones; así, en su artículo 42, distingue entre los actos impugnables, a los actos administrativos y a las actuaciones tributarias, incluyendo entre las últimas a las autoliquidaciones. Por otra parte, establece en su artículo 121 que: "1. Cuando los sujetos pasivos pretendan impugnar en vía económico-administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberán previamente instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación".

Por tanto, el procedimiento deberá iniciarse mediante solicitud de rectificación, o confirmación en su caso, de la propia autoliquidación, solicitud que deberá ser atendida por la Administración y resuelta en el plazo de un mes, entendiéndose confirmada por silencio si en tal plazo no hay pronunciamiento expreso; así, se habrá provocado un acto administrativo propiamente dicho, ya sea expreso o presunto, siendo éste el que se impugna y no la autoliquidación (86).

La petición previa al órgano de gestión competente para que confirme o rectifique la autoliquidación practicada por el contribuyente deberá hacerse, según el artículo 121 del Reglamento antes citado "una vez transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación". Ahora bien, el problema que se suscita es cuando el contribuyente plantea su solicitud de confirmación o rectifi

cación en los primeros seis meses pues entonces surge la duda en la Administración sobre la necesidad de admitir dichas solicitud o rechazarla por extemporánea.

En opinión de Andrés Jiménez Díaz, el plazo debe flexibilizarse; este autor afirma que "planteada una solicitud de rectificación en los primeros seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación, la misma debe admitirse sin reservas, si bien la Administración no tiene obligación de responder hasta el inicio del séptimo mes, fecha a partir de la cual habría de contarse, en ese caso, el plazo de silencio que el artículo 121 R.P. establece, con lo que, por otra parte, no hacemos sino aplicar el criterio antiformalista propio del Derecho Administrativo que luce en los artículos 48 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo y especialmente en el artículo 49 de dicha Ley, preceptos que, al menos como principios generales del Ordenamiento Jurídico-Administrativo, podrán resultar de aplicación en este caso" (87).

Por su parte, Alfonso Mantero Sáenz considera que la autoliquidación puede rectificarse, por razones de derecho, pasados los seis meses siguientes a la presentación de la declaración-liquidación y antes de transcurrir un año;asimismo, considera posible que pueda rectificarse "dentro de los quince días siguientes a tal presentación. Digo esto -prosigue Mantero Sáenz-, porque está de acuerdo con el plazo exento de seis meses, para que dé lugar a la petición, transcurso de tres meses y denuncia de la mora" (88).

A juicio del autor antes citado, cuando el artículo 121 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico -administrativas, para los supuestos de autoliquidación exige que, dentro de los seis meses y antes de un año de presentada la autoliquidación, debe instarse de los órganos de gestión su confirmación o rectificación para poder acudir a la vía económico-administrativa, no está estableciendo una única forma de impugnación ni un trámite preclusivo. Por tanto, "dentro de los quince días siguientes a la presentación de la declaración-liquidación, ésta puede impugnarse; y es que una cosa es la impugnación de la propia declaración y otra, la petición de declaración de un ingreso como indebido, aunque -al final- se trate de lo mismo" (89).

El mismo artículo 121, que hemos venido comentando, del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, dispone que se entenderá confirmada la autoliquidación por silencio administrativo si en el plazo de un mes no se resuelve expresamente la petición.

Ernesto Eseverri Martinez señala el distanciamiento que, en este punto, se produce con el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo que prescribe la denuncia de la mora por el interesado, si en el plazo de tres meses la Administración no notificase su decisión ante la petición del administrado; transcurridos los tres meses desde la denuncia se entiende desestimada dicha petición, abriéndose entonces la vía administrativa o jurisdiccional. A juicio de Eseverri Martínes este

distanciamiento "no puede extrañar si se recuerda la nota de agilidad que se ha querido dar al procedimiento económico-administrativo" (90).

Mantero Sáenz, por su parte, se pregunta si sigue vigente la utilización del derecho de petición de los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la Jurisdiccional, y se contesta que no cree que "el artículo 121 haya regulado procesalmente este derecho, limitándolo en el tiempo, es decir, de seis meses a un año, entre otras razones porque la denegación presunta es en talos Leyes por el transcurso de tres meses, tras la denuncia de la mora y en el Reglamento de procedimiento, de un mes desde la petición y sin obligación de resolver" (91).

En este sentido Santiago Hernández Tornos advierte que el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, sin desconocer normas con rango legal como ser los artículos 70.1 y 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo, únicamente se propuso "autolimitar a la Administración mediante la creación de un procedimiento especial para la revisión de las autoliquidaciones, favoreciendo una más rápida resolución expresa de las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo y provocando un acto administrativo presunto, por silencio administrativo, al mes de presentada la petición, siempre, claro está, que ésta tenga lugar después de seis meses y antes de un año de la presentación de la autoliquidación" (92).

No obstante, si la petición se hace fuera de estas referencias temporales -siempre según Hernándes Tornos- no se aplicará el artículo 121 del Reglamento antes citado, sino el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo (ya citado). "Una solicitud de revisión de una autoliquidación extemporánea de acuerdo con el artículo 121 pero que no haya prescrito, ni sobre la cual se haya iniciado una actuación comprobadora, debe atenderse sin demora y al margen de las medidas comprobadoras que se estimen convenientes"; procediéndose "de oficio", -prosigue Hernández Tornos- "a su tramitación por vía del artículo 94, siempre que del escrito del sujeto pasivo se desprenda con claridad la pretención de que su autoliquidación sea revisada" (93).

Finalmente el artículo 121 del Reglamento antes referido dispone que una vez notificada la resolución expresa o confirmada la autoliquidación por silencio administrativo, el contribuyente dispone de un plazo de quince días para recurrir el acto administrativo ante el Tribunal Económico-Administrativo competente.

b) Rectificación de la autoliquidación.

Nos queda por determinar si la rectificación de la autoliquidación habrá de pedirse, y otorgarse en eu caso, únicamente por la existencia de errores de derecho o también por errores de hecho.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 1962 ha declarado que "el criterio diferencial entre el error de hecho y el de derecho consiste en que aquél sólo puede referirse a todo aquello que tiene una realidad independiente de toda opinión, como es el de carácter material, numérico, aritmético y accidental, mientras que el error de derecho versa sobre cuestiones de fondo o de concepto, tales como la apreciación de hechos indubitados, valoración legal de la prueba, interpretación de disposiciones legales o calificación jurídico-fiscal que se pronuncia" (94).

Por lo que respecta a los erreros de hecho, Manuel González Sánchez (95) distingue dentro de este concepto a los errores materiales y a los aritméticos. Los errores materiales serían "aquellas alteraciones no voluntarias que afectasen al contenido de los actos, producidos por una actuar no consciente sobre algo tangible relacionado con el expediente y cuya constancia sea patente";mientras, que los errores aritméticos, serían "las alteraciones no voluntarias que proceden del juego de las reglas artiméticas". Asimismo observa González Sánchez que "existen supuestos de error de hecho que originan una alteración menos relacionada con los datos o documentos utilizados en el expediente y que su motivación es debida a elementos exteriores e incluso posteriores al mismo, rabasando los límites del error material y más aún del aritmético" (96), o sea, lo errores de hechos distintos de los aritméticos y materiales.

Debemos señalar que el artículo 121 no establece una distinción entre error de hecho y error de Derecho, por tanto en los plazos y con arreglo a los procedimientos adecuados, podrá intentarse la rectificación de la autoliquidación, cualquiera que sea el error que se pretenda modificar

b.1. Cuando se trate de errores de Derecho.

La rectificación e impugnación de la autoliquidación cuando los supuestos errores cometidos en la misma afecten a cuestiones de Derecho no presenta mayores dificultades. Como ya hemos visto anteriormente, el artículo 121 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas señala que a partir de los seis meses y antes del año de la fecha de la autoliquidación debe solicitarse de las oficinas gestoras competentes su confirmación o rectificación y contra el acto administrativo dictado por éstas, expreso o tácito, se podrá interponer reclamación económico-administrativa en la misma forma genérica reglamentada para toda reclamación de dicha naturaleza.

b.2. Cuando se trate de errores de hecho, materiales o aritméticos.

En cuanto a la rectificación de la autoliquidación en la cual se contenga un error de hecho, la misma puede efectuarse con arreglo al artículo 121 del Reglamento de 20 de agosto

de 1981. Ahora bien, el problema surge cuando ha transcurrido un año desde la presentación de la autoliquidación y contribuyente se ha cuenta que la misma contiene un error de hecho.

En este caso el error de hecho en la autoliquidación puede subsanarse en el plazo de cinco años que establece la Ley General Tributaria para la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos (97).

Por otra parte, el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo señala que "en cualquier momento podrá la Administración rectificar los errores materiales o de hecho y los aritméticos". Asimismo el artículo 156 de la Ley General Tributaria dispone que los errores materiales o de hecho y los aritméticos se rectificarán por la Administración en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado", siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación".

En este sentido Adnrés Jiménez Días (98) ha señalado que "los amplios remedios que ante la existencia de errores de hecho ofrece el ordenamiento no pueden verse limitados por el hecho de que el Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas se haya ocupado específicamente del modo y medios de impugnación de las autoliquidaciones, previa solicitud de su rectificación; lo establecido en el artículo 121 del citado Reglamento debe entenderse como una ampliación de los remedios procesales antes existentes, nunca como minora_

ción de los mismos, de forma que el error de hecho cometido en la declaración-liquidación o autoliquidación podrá ser rectificado de oficio o a instancias del interesado, en cualquier momento dentro del plazo que establece el artículo 156 de la Ley General Tributaria, incluidos, por supuesto, los primeros seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación".

NOTAS

(1) Cayón Galiardo, Antonio. "Reflexiones sobre el deber de colaboración" Colección Estudios de Hacienda Pública. - XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, p. 772.

(2) Ibid.

(3) Ibid.

(4) Cfr. Pérez Royo, Fernando "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria" Hacienda Publica Española Nº. 14, 1972, p. 207.

(5) Para una exposición más amplia sobre el origen del principio de autoimposición veáse por todos el estudio del profesor Sáinz de Bujanda, "Organización política y Derecho financiero". Instituto de Estudios Políticos. Madrid, - 1962, p. 119 y ss.

(6) Cfr. Sáinz de Bujanda, F. Organización política... op.cit. p. 232.

(7) Esto ocurre en toda Europa con excepción de Gran Bretaña donde el Parlamento logró imponer al monarca sus prerrogativas financieras, después de un largo período de luchas durante casi todo el siglo XVII, consolidándose el principio del consentimiento parlamentario para la imposición de tributos en el "Bill of Rights" de 1689.

(8) Sainz de Bujanda, F. Organización política... op.cit.,pág. 328.

(9) En este sentido, el profesor Sainz de Bujanda, señla que al cambiar las asambleas su función de consentimiento de los tributos por el establecimiento de los mismos mediante leyes, introducen la garantía jurídica de la certeza en las relaciones tributarias. Cfr. Organización política... op.cit., pp. 330-331.

(10) Cortés Domínguez, Matías. Ordenamiento tributario español. Civitas, 4º edición 1985, pp. 85-86.

(11) Ibid.

(12) Giannini, M.S. Diritto Administrativo. Vol. I. Milán Giuffré, 1970, p. 537 y ss.

(13) Este apartado carece, hoy, de eficacia puesto que los Jurados tributarios fueron suprimidos por Ley 34/1980, de 21 de junio.

(14) Cortés Domínguez, Matías. "Ordenamiento... op.cit., p. 86.

(15) Ibid.

(16) Albiñana García-Quintana, César. "Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria". Hacienda Pública Española Nº.16, 1972, p. 126, n(9).

(17) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española. nº.84 1983, p. 34.

(18) Martín Delgado, J.M. "Los nuevos... op.cit., p. 51.

(19) Banacloche, Julio: "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española Nº.80. 1983, p. 50.

(20) La Orden Ministerial dice sujetos pasivos.

(21) La terminología legal del Impuesto sobre Sociedades denomina a la autoliquidación "liquidación a cuenta."

(22) Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Notas de Derecho financiero. Tomo I, Vol.3. Facultad de Derecho 1972, p. 883.

(23) Sánchez Serrano, Luis. La declaración tributaria.Instituto de Estudios fiscales. Madrid, 1977, p. 48.

(24) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 97.

(25) Ibid.

(26) Martinez Lafuente, Antonio. "Transmisión de obligaciones pendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española Nº. 82, 1983, p. 153.

(27) Martínez Lafuente, Antonio. "Transmisiones... op.cit., p. 154.

(28) Martínez Lafuente, Antonio. "Transmisiones... op.cit., p. 155.

(29) Ibid.

(30) El artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados entiende por Oficina Liquidadora de Partido "el Distrito Hipotecario a cargo de un registrador de la propiedad cuando dicho Distrito no coincida exactamente con el partido judicial."

(31) Notas de Derecho... op.cit., p. 876.

(32) Arías Velasco, José. Procedimientos tributarios. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1984, pp. 123-124.

(33) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., pp.

(34) Ramallo Massanet, Juan. "La modificación parcial de la Ley General Tributaria" Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Nos. 47 y 48. 1985, p. 341 y ss.

(35) El artículo 79 b) de la Ley General Tributaria señalaba como constitutivo de infracción tributaria de omisión "La falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que pagándose el impuesto por efectos timbrados esté dicha liquidación a cargo del contribuyente."

(36) Artículo 121 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981

(37) Vid. el antiguo artículo 77.3 de la Ley General Tributaria.

(38) Gota Losada, Alfonso. Tratado del Impuesto sobre la Renta. V Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 503 -505.

(39) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., pp. 62 -67.

(40) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 409.

(41) Vid. supra, nota (35).

(42) El anterior artículo 78, g) de la Ley General Tributaria disponía que constituían simples infracciones" Las previstas con tal carácter de simples infracciones en las Leyes o Reglamentos generales de cada impuesto".

(43) O de defraudación cuando concurriera alguna de las circunstancias agravantes mencionadas por el antiguo artículo 80 de la Ley General Tributaria.

(44) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., pp. 414 -415.

(45) Artículo 104 de la Ley General Tributaria. "La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesario para la liquidación del tributo y su comprobación."

(46) Vid. supra, nota (43).

(47) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit. pp. 418 -419.

(48) Fernández Lopez, Eduardo. "Autoliquidaciones y recargo de prórroga" Crónica Tributaria Nº.39, 1981, pp. 81.87

(49) La cuantía del recargo de prórroga, reducida de su cuantía original (el 10 por 100) por el Real Decreto 925/1977, de 28 de marzo, al 5 por 100 a calcular sobre el importe de la deuda tributaria, ha sido incrementado por el Real Decreto 338/1985, al 10 por 100.

(50) Por supuesto, debemos advertir que los artículos mencionados por Férnández López son los los anteriores a la reforma de 1985.

(51) Según lo establecido en las reglas 149 y 150 de la Instrucción General de Recaudación.

(52) Fernández López, Eduardo. "Autoliquidaciones... op.cit. p. 83.

(53) El artículo 20 del Reglamento General de Recaudación fue objeto de nueva redacción por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, por lo que debemos entender que el autor se refiere al artículo 2o.4 de dicho Reglamento.

(54) En este sentido, Fernando Pérez Royo señala que si bien en el procedimiento de declaración-liquidación no cabe la fase de apremio esto no significa que el cumplimiento de la prestación tributaria quede a la voluntad del obligado, sino sencillamente que el incumplimiento del deber de ingresar al tiempo de formular la declaración no da lugar a la ejecución forzosa, a la vía de apremio, sino a la apertura de otro procedimiento, que finalizaría con la determinación y notificación de la deuda por parte de la Administración, incrementada, en su caso, con las sanciones correspondientes. Cfr. "El pago de la deuda tributaria". Civitas Revista Española de Derecho Financiero Nº.6 1975, pp. 305-306.

(55) Pérez Royo, Fernando. Infracciones y sanciones tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1972.

(56) Antonio Martínez Lafuente considera que la infracción tributaria grave debe reservarse para el ingreso que se produce a requerimiento de la Administración, sea o no mediante la actuación inspectora, siendo por contra los ingresos voluntariamente realizados fuera de plazo no constitutivos de infracción tributaria grave, "en definitiva al actuar el requerimiento de la Administración, se inicia un procedimiento que concluirá con un ingreso cuya constatación de tardío provocará la imposición de una sanción". Cfr.

"Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias" Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Nos. 47 y 48. 1985, p. 406.

(57) Citado por Antonio Martínez Lafuente. "Notas...op.loc.cit.

(58) Pérez Royo Fernando. "El pago de la deuda tributaria". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero nº.6, 1975 p. 304.

(59) Cfr. en este sentido. Pérez Royo Fernando "El pago... op. loc. cit., y; González Sánchez, Manuel "Comentarios a los artículos 58.2 b), 60.1 y 61 de la Ley 10/1985, de 26 de abril de modificación Parcial de la Ley General Tributaria". En Comentarios a las Leyes tributarias y financieras. Tomo II-A Edersa. Madrid, 1985, p. 64.

(60) Vid. supra Capítulo IV, A. 2.b)

(61) González Sánchez, Manuel "Comentarios... op.cit., p. 72.

(62) Martínez Lafuente, Antonio "La extinción de las sanciones tributarias "Crónica Tributaria Nº. 53. 1985, p. 111, y; "Notas sobre la nueva regulación... op.cit., p. 105.

(63) Martínez Lafuente, Antonio. "Notas... op.loc.cit.

(64) González Méndez Amelia-Paz. "Los plazos de ingreso voluntario de deudas tributarias en la nueva redacción de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación" Civitas. Revista Española de Derecho Financiero Nos. 17 y 18, 1985, p. 161.

(65) Sáinz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho financiero. Facultad de Derecho. Universidad Complutense Madrid. 2ª edición, 1982, p. 291.

(66) Cfr. Martín Delgado. José María. "Los nuevos... op.cit., p. 49.

(67) El carácter de manifestación de conocimiento o de ciencia de la declaración tributaria ha sido puesto de relieve por la doctrina alemana, la cual en un principio le atribuía únicamente este carácter, sin embargo, posteriormente en la literatura jurídica germana se le reconoce el doble carácter de manifestación de conocimiento y de voluntad.

(68) Vid. Vicente- Arche Domingo Fernando. "Consideraciones sobre el hecho imponible "Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, X, 1960, pp. 529 y ss.

(69) Sáinz de Bujanda Fernando Lecciones... op.cit., p. 153.

(70) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 186.

(71) Vid., entre otros, Matías Cortés "La declaración tributaria" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº.52.1963 pp. 1030-1031, y Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Notas de Derecho financiero, Tomo I Vol. 3º Madrid, 1972, pp. 875 y 879.

(72) Sanchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 189.

(73) Sánchez Serrano, Luis. La declaración... op.cit., p. 195.

(74) Jarach Dino "Naturaleza y eficacia de la declaración tributaria" 1969 (citado por Luis Sánchez Serrano. La declaración... op.cit., p. 360.).

(75) Gutierrez del Alamo y Mahou, Joaquín. "Naturaleza jurídica de la autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº. 93. 1971, p. 568.

(76) Martín Delgado, José María. "Los nuevos... op.cit., p. 54.

(77) Vid. supra nota (75).

(78) Martín Delgado, José Maria. "Los nuevos... op.loc.cit.

(79) Veáse las sentencias del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 1975 y 16 de junio de 1977, en Apéndice.

(80) Martínez Lafuente, Antonio. "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa" Crónica Tributaria nº. 36, 1981, p. 89.

(81) Benitez de Lugo y Guillén. El recurso de reposición previo al económico-administrativo. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 58.

(82) Veáse Capítulo III, D.1.a) y, Mantero Sáenz, Alfonso. Procedimientos de la Inspección tributaria. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 2ª edición. Madrid, 1981, pp. 196-205

(83) Martínez Lafuente, Antonio. "La nueva legalidad... op.cit. p. 89.

(84) Veáse estas sentencias en Apéndice.

(85) Veáse lo dicho en este sentido por la doctrina y la jurisprudencia, Capítulo III, C,4, y D.

(86) En este sentido se manifiestan, entre otros: Jesús González Pérez quien afirma que: "El acto que, en definitiva, será objeto de impugnación en la vía económico-administrativa será el que dicte el órgano de gestión tributaria en

cada caso competente , confirmando o rectificando la autoliquidación "Procedimiento Económico-Administrativo local. Publicaciones Abella. Madrid, 1982, pág. 712 Antonio Martínez Lafuente dice que "no se impugna una autoliquidación, sino un acto administrativo". La nueva legalidad... op.cit. p. 89. Y, Ernesto Eseverri Martinez señala que "la reclamación económico-administrativa lo es, no sobre una actuación del particular, sino contra un acto administrativo, aquél a través del cual los órganos de gestión notifican al sujeto pasivo su resolución expresa, o contra la ausencia de toda actividad volitiva de la Administración, cuando ésta confirma la autoliquidación por silencio administrativo". Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa. Cuadernos Civitas. Madrid. 1983, p. 48.

(87) Jiménez Díaz, Andrés. "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones" Crónica Tributaria. Nº. 51, 1984, p.79.

(88) Mantero Sáenz, Alfonso. "Declaraciones-liquidaciones. Plazo para impugnarlas: uno distinto de los conocidos". Crónica Tributaria Nº.51, 1984, p. 201.

(89) Mantero Sáenz, Alfonso "Declaraciones-liquidaciones...op. cit., p. 205.

(90) Eseverri Martínez, Ernesto. Las actuaciones tributarias.. .. op.cit., p. 50.

(91) Mantero Sáenz, Alfonso "Declaraciones-liquidaciones... op. cit., p. 205.

(92) Hernández Tornos, Santiago. "La revisión de las autoliquidaciones". Crónica Tributaria. Nº. 51. 1984, p. 72.

(93) Hernández Tornos, Santiago. "La revisión... op.cit., pp. 72-73.

(94) Vid. la jurisprudencia citada por Arturo Romaní Biescas en "Error de hecho y jurisdicción económico-administrativa". Crónica tributaria nº.3, p. 8, nota (2) y Procedimiento económico-administrativo. Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.

(95) González Sánchez, Manuel. "Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria" Hacienda Pública Española nº.16, 1972, pp. 243-244.

(96) González Sánchez, Manuel "Rectificación... op.cit., p.243.

(97) Vid. artículo 64,d) de la Ley General Tributaria.

(98) Jiménez Díaz, Andrés. "En tornoa a la rectificación... op. cit., p. 81.

CAPITULO V

CAPITULO V

LA AUTOLIQUIDACION EN EL DERECHO TRIBUTARIO HONDUREÑO.

A. Información General, 1. La tributación en Honduras, de 1821 a 1949; 2. Sistema tributario hondureño, desde 1949. B. Impuestos sujetos a autoliquidación; 1. Impuesto sobre Tradición de Inmuebles, a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación; b) Tiempo y lugar de presentación de la declaración-liquidación, c) Forma. 2. Impuesto sobre la Renta; a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación; b) Fecha de presentación de la declaración y pago del impuesto según propio cómputo; b.1. Norma general b.2. Contribuyentes con período especial. b.3. Contribuyentes no residentes en el país. c) Sistemas de pago del Impuesto sobre la Renta; d) Lugar de pago y de presentación de la declaración-liquidación; e) Forma. 3.Impuesto sobre Ventas; a) Personas obligadas a presentar declarción -liquidación; b) Lugar y plazo de presentación de la declaración-liquidación; c) Forma. C. Consideraciones generales sobre la autoliquidación en el procedimiento de gestión tributaria.

A.- INFORMACION GENERAL.

Honduras es un Estado de derecho, soberano, constituido como república libre e independiente (1). La forma de gobierno es republicana, democrática y representativa y se ejerce por tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, complementarios e independientes y sin relaciones de subordinación (2); el poder Legislativo se ejerce por un Congreso de Diputados; el Ejecutivo lo ejerce el Presidente de la República y el poder Judicial está integrado por la Corte Suprema de Justicia, Cortes de Apelaciones y Juzgados establecidos por la Ley.

El Presidente de la República tiene a su cargo la administración general del Estado, que realiza a través de las siguientes Secretarías de Estado: Gobernación y Justicia; Despacho Presidencial; Relaciones Exteriores; Economía y Comercio; Hacienda y Crédito Público; Defensa Nacional y Seguridad Pública; Trabajo y Asistencia Social, Salud Pública; Educación Publica; Comunicaciones, Obras Públicas y Transporte; Cultura y Turismo, y; Recursos Naturales (3).

En cuanto a la materia tributaria, en Honduras no existe codificación que contenga los principios generales de la imposición, las normas esenciales de procedimiento y la regulación de los elementos comunes a todas las relaciones tributarias, ni siquiera existe un Código tributario que regule los distintos tributos.

En 1967, después de efectuados una serie de estudios sobre los sistemas tributarios de América Latina, el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (O.E.A.) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) presentó el "Modelo de Código Tributario para América Latina" con el propósito de sistematizar los principios generales de la tributación y de unificar las normas dispersas de los distintos regímenes tributarios, adaptándose dichos principios, en su aplicación, a las características institucionales y tradiciones de cada país (4). Este "Modelo" ejerció influencia en la legislación de muchos países hispanoamericanos; sin embargo, en Honduras, a pesar de haberse realizado estudios y elaborado proyectos en base a dicho modelo, hasta la fecha no se ha emitido un Código tributario, existiendo en esta materia una verdadera jungla legislativa. Las leyes, reglamentos y disposiciones que establecen los diversos tributos, generalmente se dictan con precipitación ante la necesidad del Estado de obtener ingresos para satisfacer las necesidades públicas.

Numerosas leyes administrativas y tributarias, entre ellas las más importantes: Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto sobre Ventas, Ley de Impuesto sobre Tradición de Inmuebles, Código de Aduanas, etc., han sido emitidas a través de Decretos-Leyes.

Enrique Flores Valeriano (5) advierte que los Decretos -Leyes "surgen como distintivo de regímenes de facto, aparecidos tras un 'golpe de Estado', cuando se violenta o rompe la

vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercida por un Congreso Ordinario o Asamblea, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno, según sea unipersonal o colegiado el órgano que detenta o concentra los Poderes públicos".

El profesor Flores Valeriano señala que "Decretos son disposiciones generales que se emiten tanto en la esfera administrativa, como en la legislativa; leyes, en cambio, son actos privativos del Congreso Nacional" (6), debiéndose entender que los Decretos-Leyes constituyen una categoría especial de normas que responden a una necesidad urgente y que suplen la inactividad obligada del órgano legislativa. "Son dos condiciones de orden fáctico las que lo explican: necesidad y urgencia" (7). Asimismo concuerda con Manuel Andreozzi (8) quien afirma que "los gobiernos de facto sólo tienen capacidad para cumplir la función administrativa y no para sustituir el sistema de normas, a menos que se encuentren frente a necesidades de hecho de carácter vital para la vida del Estado y de evidente urgencia".

Sin embargo, Flores Valeriano señala que en Honduras los Decretos-Leyes no se han emitido bajo condiciones de necesidad y urgencia, sino que han desplazado la función legislativa atribuida constitucionalmente al Congreso Nacional, en tales grados de intensidad, que han logrado superar la producción normal de leyes, originando una abundante legislación que no responde a un sistema.

Flores Valeriano ofrece una explicación práctica que no jurídica, para esta situación: "la facilidad, rapidez y forma expedita de 'legislar' mediante Decreto'Leyes,respecto de los cuales no se observan las fases dilatadas del proceso legislativo ordinario, antes bien, basta la voluntad de quien ejerce la autoridad absoluta del Estado para que el Decreto-Ley se produzca. Y si esto vale para toda categoría de leyes o aspectos normativos, tratándose de la materia fiscal concurre otro aspecto precipitante: que el desagrado popular o la desconfianza que inspira toda ley tributaria que es públicamente discutida por el Congreso Nacional, se atenúan o desaparecen ante la rapidez y la autoridad acentuada con que actúan los gobiernos del facto. De aquí la razón por la que en Honduras las leyes fiscales básicas revistan todas ellas la forma de Decretos -Leyes" (9).

1.- La tributación en Honduras, de 1821 a 1949.

Desde el 15 de septiembre de 1821, fecha en la que las provincias de Centro América, entre las que se contaba Honduras, proclamaron su Independencia de España, hasta 1880 se recaudaron prácticamente los mismos tributos vigentes en el período colonial (10). Esto no obstante, aparecen ya en esta época las primeras disposiciones constitucionales que regulan el fundamento del tributo, su recaudación y su administración.

Posteriormente, la Constitución de 1880 (11) recoge los principios de que "La igualdad es la base de los impuestos" y que "sólo el Congreso Nacional impone las contribuciones"; en materia de administración aparecen por primera vez lor órganos encargados de la recaudación y fiscalización, dichos órganos eran: la Dirección General de Rentas y las Administraciones de Rentas Departamentales. En esta época se establecieron entre otras Rentas, las siguientes: Renta Aduanera; Renta de Aguardiente; Renta de Licores; Renta de Tabacos; Renta de Pólvora; Renta de Papel Sellado, etc. Los impuestos establecidos en esta época -denominada de la "Reforma" por haberse realizado en ella una profunda transformación en el campo político, económico, jurídico y social-estuvieron vigentes durante muchos años.

El Impuesto sobre la Renta en Honduras se estableció mediante Decreto número 6 de 10 de noviembre de 1949, mencionándose como antecedentes inmediatos de dicho impuesto, aunque no se denominaran impuestos sobre las rentas o utilidades, los siguientes tributos (12):

a) Impuestos de timbres de la deuda interna, establecido por Decreto Legislativo Nº.2 de 5 de octubre de 1927, este impuesto se cobraba en el uno por ciento sobre sueldos superiores a cien mil lempiras pagados a los funcionarios y empleados públicos, exceptuando a los militares y personal del ramo de telegráfos;

b) Participación minera, creada por Decreto Nº.64 de 1937, consistente en el pago de un 5 por ciento sobre las utilidades

netas de las explotaciones mineras; este porcentaje fue aumentado al 7 por ciento en 1939;

c) Participación bancaria, establecida por Decreto Nº.80 de 1937, consistía en el pago de un 5 por ciento sobre utilidades netas obtenidas semestralmente por las instituciones bancarias;

d) Contribución personal de caminos, establecida por Decreto Legislativo Nº.68 de 6 de marzo de 1942, consistía en un tributo personal graduado por categorías de ingresos y riquezas.

2.- El sistema tributario de Honduras desde 1949.

Al implantarse el Impuesto sobre la Renta en Honduras en 1949, se creó la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, encargada de la aplicación y control de dicho impuesto. La primera Ley del Impuesto sobre la Renta de 1949 fue reformada por los Decretos 11 de 19 de diciembre de 1950, 8 de 8 de diciembre de 1952 y 91 de 20 de febrero de 1954; esta Ley fue derogada por el Decreto-Ley Nº.73 de 31 de marzo de 1955, sufriendo la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta sucesivas reformas contenidas en los Decretos-Leyes 174 del 2 de diciembre de 1965, 37 de 16 de enero de 1955, 56 de 5 de marzo de 1957 y Decreto Legislativo 122 de 6 de junio de 1963.

Es oportuno señalar que la denominada Dirección General del Impuesto sobre la Renta al poco tiempo se transformó en Dirección General de Tributación Directa, encargándose además del Impuesto sobre la Renta, de: a) la aplicación y control de la Ley de Gravamen sobre Herencias, Legados y Donaciones emitida mediante Decreto Nº.67 de 15 de febrero de 1938, y; b) el Impuesto sobre Tradición de Bienes Inmuebles, establecido por Decreto Nº.76 de 9 de abril de 1957.

En la década de los 60 se inicia la Integración Económica Centroamericana, creándose el Banco Centroamericano de Integración Económica en 1961; por otra parte, se pone en marcha la Alianza para el Progreso, -concebida por el Presidente de los Estados Unidos de América, John F.Kennedy, como fondo de desarrollo para América Latina -la cual pretendía la realización de programas de mejoras sociales por medio de la utilización de los ahorros internos, del perfeccionamiento de las prácticas fiscales y financieras y la asitencia crediticia que provendría de la "Alianza".

Todo ello comprometía a Honduras, así como al resto de los países de Hispanoamérica, a realizar la reforma de sus prácticas fiscales y financieras atendiendo para ello las recomendaciones que les serían formuladas.

Así, en 1963 el Gobierno de facto del Coronel Oswaldo López Arellano llevó a cabo la reforma fiscal consistente en la emisión de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual

sigue vigente, derogando la emitida por Decreto Nº.73 de 31 de marzo de 1955.

Asimismo, se emitió la Ley del Impuesto sobre Ventas, creándose este nuevo tributo en Honduras con una tasa del 3% sobre todas las operaciones de ventas de bienes y servicios.

En esta reforma se incluyó, además, una modificación a la Ley de Herencias, Legados y Donaciones de 1938; mediante Decreto Ley Nº. 26 de 20 de diciembre de 1963 se elevaron los porcentajes de gravamen sobre las masas hereditarias y las donaciones estableciendo una tarifa proporcional progresiva que tomaba en cuenta el monto de la transmisión y el grado de parentesco. Sin embargo, la nueva Ley encontró férrea oposición por parte de sectores afectados directamente en sus intereses patrimoniales siendo derogada, exactamente un año después, mediante Decreto Nº.236 de 30 de diciembre de 1964 restableciendo la vigencia de la Ley de 1938, que aún sigue vigente, la cual grava las herencias y donaciones según el grado de parentesco y en porcentajes muy bajos.

Mediante Decreto Nº.87 de 6 de octubre de 1967 se transformó la Dirección General de Tributación Directa en lo que es hoy la Dirección General de Tributación la cual se encarga a partir de ese momento, además de los impuestos que ya tenía a su cargo de los impuestos sobre producción y consumo administrados por la Dirección General de Rentas Internas, despareciendo ésta y quedando como órganos administradores y fiscali

zadores: a) La Dirección General de Aduanas, y; b) la Dirección General de Tributación.

Posteriormente, en 1975, se efectuó una nueva reforma acorde con la situación de relativo auge económico que vivía el país; a pesar que ya empezaban a sentirse los progresivos aumentos en los precios del petróleo en esa época algunos de nuestros productos tradicionales de exportación gozaban de precios competitivos en el mercado internacional. Por tanto, el Gobierno de la República, que nuevamente era un gobierno de facto (13), modificó por Decreto 287 de 5 de diciembre de 1975 la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo referente a las remesas al exterior y el reparto de dividendos; se estableció un impuesto a la exportación del café; se introdujeron reformas a la Ley de Minería, creándose las regalías así como impuestos a la exportación de minerales; se modificó el Impuesto sobre Ventas, sustituyendo el sistema de cobro de la última etapa de comercialización por el sistema de Impuesto al Valor Agregado; asimismo, se aumentaron los impuestos de producción y consumo de cerveza, cigarrillos, aguardiente y licores compuestos.

En 1979, el Decreto 873, vigente a partir del 1 de enero de 1980, introdujo nuevos cambios en la estructura impositiva del país, fundándose en la necesidad de recursos de contraparte por el Gobierno para continuar ejecutando el Plan Nacional de Desarrollo.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta se introdujo el sistema de "pagos a cuenta" para las empresas (14) es decir,

que el contribuyente paga su Impuesto en cuatro cuotas trimestrales a medida que se genera la renta gravable.

Por otra parte, se incrementaron los porcentajes contenidos en la Ley de Tradición de Inmuebles, así como los impuestos a la producción de cerveza, aguas gaseosas, aguardiente, licores compuestos, cigarrillos y azúcar.

En enero de 1982, la Asamblea Nacional Constituyente, mediante el Decreto Nº. 125, modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta, sustituyendo las asignaciones personales deducibles de la renta gravable por valores equivalentes a créditos contra el Impuesto. Se estableció, además, un recargo de 10% calculado sobre el impuesto resultante de aquellas rentas superiores a cien mil lempiras (aproximadamente 6,750,000 pesetas); y del 15% sobre el impuesto resultante a la renta en exceso de quinientos mil lempiras (aproximadamente 33,750,000 pesetas). Asimismo se restituyó una deducción que el contribuyente había recibido en legislaciones anteriores, como son los pagos que realiza por servicios profesionales a médicos, dentistas, laboratorios, hasta por la cantidad de mil quinientos lempiras (aproximadamente 101,250 pesetas) anualmente (15).

Por otra parte, el citado Decreto reforma la Ley del Impuesto sobre Ventas elevando la tarifa del 3% al 5% sobre las Ventas de bienes y servicios.

En agosto de 1982 entraron en vigencia varios Decretos Legislativos que conforman la última reforma tributaria llevada a cabo en Honduras.

En 1982 las condiciones económicas y sociales de Honduras ya no eran tan favorables como las que prevalecian en los años comprendidos entre 1975 y 1979. Un gran déficit fiscal, la sustancial caída en los precios internacionales de nuestros pocos productos de exportación, escasez de divisas, controles a las importaciones, inflación, desempleo, grave situación política en los países vecinos, temor a las inversiones, la deuda externa más alta de nuestra historia, entes autónomos con graves crisis económicas y; afectando nuestra imagen externa: la quiebra de un banco. Agregemos a ello el inminente peligro de una devaluación monetaria y del cierre del crédito internacional, además de los argumentos de presión de los organismos crediticios internacionales para un máximo esfuerzo impositivo del país, y tendremos las razones que impulsaron una nueva reforma tributaria.

El Decreto Nº. 56, vigente desde el 2 de agosto de 1982, reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, extendiendo el sistema de pagos a cuenta a los contribuyentes individuales cuyas rentas no estén sujetas a retención en la fuente. Mediante el sistema de pagos a cuenta el contribuyente, ya sea persona natural o jurídica, deberá pagar su impuesto en cuatro cuotas trimestrales a medida que se genere la renta gravable, quedando obligado a presentar su declaración con la cuarta cuota, o sea, con el saldo del impuesto según su propio cómputo.

Asimismo el Decreto Nº.56 estableció que el contribuyente individual sujeto a retención en la fuente, al hacer su de

claración deberá determinar el saldo del impuesto a pagar según su propio cómputo e ingresar el importe resultante.

Por otra parte, el citado Decreto estableció un recargo del 10% por dejar de ingresar en los plazos establecidos en la Ley más el 2% mensual de intereses por morosidad sobre el impuesto adeudado, calculándose estos intereses desde la fecha en que debió efectuarse el pago hasta el día de su ingeso en la oficina recaudadora correspondiente.

En otro sentido, con el propósito de restringir las importaciones, además de captar recursos fiscales, se emitieron dos Decretos:

a) El Decreto Legislativo Nº. 58, de 2 de agosto de 1982, que creó el Impuesto Selectivo al consumo, grava la producción, fabricación e importanción de determinados productos y mercaderías no esenciales con un 10% ad-valorem. Entre los productos gravados se encuentran: las bebidas alcohólicas, productos de joyería, cosméticos, televisores, etc. También se grava el consumo de automóviles en porcentajes que van desde el 10% hasta el 50% ad-valorem de conformidad al cilindraje de los mismos (si sumamos los diversos impuestos que gravan un vehículo automotor, éstos ascienden al 190% ó 200% de su valor).

b) El Decreto Nº. 59, de 2 de agosto de 1982, establece un gravamen general adicional del 20% sobre todas las importaciones, exceptuando de la aplicación de este gravamen a una serie de bienes tales como: los bienes importados con dispensas,

las medicinas, el petróleo y sus derivados, importanciones bajo tratados bilaterales de comercio entre Honduras y los países centroamericanos, libros y folletos, etc.

El Informe de 1985 del Banco Interamericano de Desarrollo, en el caso de Honduras, señala que: "En 1981 se revirtió la tendencia negativa que la economía venía experimentando desde principios de la década, lo cual se reflejó en un favorable incremento en el producto interno bruto (PIB) del 2.9 por ciento. La fuerte expansión de la inversión pública destinada a la terminación de la planta hidroelectrica de El Cajón, buenas condiciones climáticas que resultaron en un aumento de la producción de grano básicos y el moderado crecimiento de las exportaciones tuvieron un impacto positivo que se transmitió a todos los sectores de la actividad económica del país" (16).

"El aumento de la producción -prosigue el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo- estuvo acompañado de la disminución de la inflación, de un adecuado financiamiento de los sectores productivos y de una mejora relativa en la situación financiera del sector público, aunque se reconoce que todavía se requieren esfuerzos adicionales para reducir el elevado déficit fiscal" (17).

Según el Informe citado, en 1984 "los ingresos fiscales del Gobierno Central mostraron una notable mejoría asociada con la recuperación económica y el crecimiento del comercio exterior" y destaca que el buen rendimiento tributario se debió a

los cambios introducidos en el sistema impositivo, y a una mayor eficiencia administrativa en el control y cobro de impuestos (18).

Por lo que respecta a las perspectivas hondureñas el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo pronostica un lento crecimiento para la economía hondureña y una posible recuperación en los próximos años "en la medida en que se amplie la base productiva, se solucionen los desequilibrios fiscales del sector público y se generen mejores expectativas y mayor confianza en la economía, si disminuye el clima beligerante que subsiste en la región centroamericana. Además es de esperar que se mantenga el mismo nivel de ayuda externa y que la economía tenga capacidad para absorberla" (19).

B.- IMPUESTOS SUJETOS A AUTOLIQUIDACION.

Antes de entrar a considerar los impuestos para los que se ha establecido la autoliquidación en el Derecho tributario hondureño, debemos hacer una breve referencia al caso del pago de tributos mediante efectos timbrados.

En las Notas del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se señala que: "no puede desconocerse que es éste el supuesto en que la intervención del contribuyente en el procedimiento liquidatorio es más intenso y, pa-

ralelamente, en el que la intervención de los órganos administrativos de gestión tributaria queda más alejada" (20).

Por otra parte, a juicio del profesor Martín Delgado no debe haber diferencia entre aquéllos supuestos en los que el propio contribuyente practica la liquidación aplicando al pago del tributo un determinado efecto timbrado, de aquellos otros en los que declara y autoliquida la cuota correspondiente a lo declarado (21).

En Honduras este supuesto exite en el Impuesto sobre Papel Sellado y Timbres, establecido mediante Decreto Número 75 de 1911, que derogó la Ley de 1909. Es obligado el uso de papel sellado y/o timbres en todos los actos judiciales y extrajudiciales, contratos, solicitudes, memoriales, actuaciones, expedientes, libros y demás documentos para los que la Ley ordena dicho uso. Son sujetos pasivos del Impuesto todas las personas que otorguen, expidan o firmen documentos en los cuales deban utilizarse papel sellado y/o timbres.

1.- Impuesto sobre Tradición de Inmuebles.

El Impuesto sobre Tradición de Inmuebles fue establecido mediante Decreto Número 76 de 9 de abril de 1957. Este impuesto grava la tradición (22) de inmuebles a título oneroso y se calcula sobre el precio asignado por las partes, al inmueble

en el contrato respectivo. En el supuesto de compraventa, están sujetas a este impuesto tanto la compraventa civil como la mercantil, es decir la venta de inmuebles por empresas.

En caso de resolución de la venta o rescisión del contrato por justa causa dentro de los seis meses siguientes, puede el interesado pedir la devolución del impuesto pagado.

No están sujetas al Impuesto sobre Tradición de Inmuebles, las adquisiciones de bienes inmuebles por el Estado y sus dependencias autónomas. Distritos y Municipios, para fines de utilidad pública, y las enajenaciones de inmuebles propiedad de menores e incapaces para proveer a sus necesidades reales e inmediatas.

Las tasas son proporcionales y se aplican sobre el precio de los bienes inmuebles según la siguiente clasificación:

- Terrenos, fincas, edificaciones, construidas o en contrucción, situados en zonas rurales..... 2%
- Edificaciones construidas o en construcción, situadas en zonas urbanas..... 3%
- Terrenos urbanos sobre los cuales no exista ninguna construcción de vivienda o edificio y los terrenos que, conforme los planes de crécimiento de las poblaciones, sean declarados para ese propósito por el Distrito Central o las Municipalidades..... 4%

El impuesto se administra por la Dirección General de Tributación, de la cual dependen las Comisiones Revisoras encargadas de determinar si el precio consignado en las operaciones está de acuerdo con los precios corrientes del mercado inmobiliario a la fecha de la transacción; estas Comisiones proceden al reavalúo en el caso de que el precio consignado sea inferior al corriente, comunicándolo a la Dirección la cual requiere la diferencia del Impuesto a favor del fisco del tradente y del adquirente quienes, en este caso, responden mancomunada y solidariamente del pago del impuesto (23).

Indirectamente el control del Impuesto se efectúa a través de la obligación de los Notarios de insertar literalmente el texto del recibo de pago del Impuesto en los testimonios que autoricen, y a través de la prohibición a los Registradores de la Propiedad de inscribir los testimonios que no contengan el requisito anterior (24).

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación

En el Impuesto sobre Tradición de Inmuebles el sujeto pasivo es el tradente del inmuebles; por tanto, en la compraventa la persona obligado a presentar declaración-liquidación es el vendedor y, en la permuta cada contatante debe presentar declaración y autoliquidar el impuesto correspondiente al inmueble que traspase.

b) Tiempo y lugar de presentación de la declaración-liquidación.

Las declaraciones-liquidaciones deben presentarse e ingresarse su importe dentro de los tres días siguientes a la fecha del otorgamiento del contrato, y cualquier exceso a pagar resultante de un reavalúo de las Comisiones Revisoras debe hacerse efectivo dentro de los quince días siguientes del requerimiento al contribuyente.

Las declaraciones-liquidaciones han de presentarse en la Administración de Rentas del departamento (25) u oficina recaudadora correspondiente al lugar donde estén situados los bienes inmuebles.

c) Forma.

La declaración-liquidación reviste forma escrita y se formaliza en modelos suministrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (26), de forma gratuita.

2.- Impuesto sobre la Renta.

Como ya habíamos señalado con anterioridad, el Impuesto sobre la Renta en Honduras fue establecido mediante el Decreto

Legislativo Nº.6 de 10 de noviembre de 1919 (27); esta Ley fue derogada el 1º de abril de 1955, fecha en que entró en vigencia el segundo de estos ordenamientos jurídicos, Decreto-Ley Nº.73, en vigor hasta el 1 de enero de 1964, que es cuando entró en vigencia la actual Ley del Impuesto sobre la Renta que ha sido objeto de varias reformas a lo largo de estos años.

El Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, considerándose como ingreso toda clase de rendimiento utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación sueldo, jornal, honorario y, en general, cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente.

Las ganancias de capital están también sujetas al impuesto, sin permitirse la deducción de las pérdidas de capital. La Ley determina algunos casos de renta presunta, como por ejemplo, el contribuyente que habita casa ajena cuyo uso se le ha cedido a título gratuito, en cuyo caso debe incluir como ingreso el monto que tendría que pagar en concepto de alquileres.

Los ingresos comprendidos dentro del régimen tributario de este impuesto difieren según el domicilio o residencia del contribuyente; para los domiciliados o residentes (28) en Honduras se computa todo ingreso, aunque la fuente de la renta esté situada fuera del país y sin tener en cuenta el lugar donde la renta se distribuya o pague. En cambio, para los no re-

sidentes (29) o no domiciliados en el país, solamente se grava la renta obtenida de fuente hondureña.

Las fuentes principales de la renta son el capital, el trabajo o la combinación de ambos.

El capital está representado por bienes de cualquier naturaleza tales como bienes inmuebles, bienes muebles, acciones, exportaciones e importaciones.

Cuando las rentas provengan del capital, se considera que son de fuente hondureña cuando los bienes que constituyen el capital estén situados en Honduras. En el caso de los bienes muebles, se entiende que la renta es de fuente hondureña cuando la persona obligada al pago reside en Honduras.

Tratándose de acciones o valores emitidos por una sociedad hondureña, la ganancia de su venta se considera de fuente hondureña, aunque la operación respectiva se realice en el exterior.

Toda utilidad proveniente de la exportación se considera de fuente hondureña y la utilidad obtenida por el exportador extranjero por la remisión de productos al territorio de Honduras es de fuente extranjera. Al mismo tiempo la Ley establece ciertos principios específicos para determinar los precios de exportación y los valores de importación, a fin de atribuir a fuente hondureña las utilidades reales que obtengan los exportadores e importadores.

La renta proveniente del trabajo es de fuente hondureña cuando se preste el servicio o se ejecute el trabajo en Honduras, independientemente del lugar donde se paguen dichos servicios ya sea que se paguen en Honduras o en el exterior; cuando los servicios se presten fuera del territorio hondureño, la fuente de la renta se considera situada en Honduras, si se pagan dichos servicios desde Honduras.

Cuando la renta provenga de la combinación de capital y trabajo, la ubicación de la fuente estará determinada por la norma para las rentas provenientes del capital, o sea, se considerará como fuente hondureña cuando los bienes que constituyen el capital de las empresas mercantiles mixtas -capital y trabajo- estén situados en Honduras, independientemente del lugar donde se realice el trabajo personal.

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera como sujetos pasivos a:

- Las personas naturales o jurídicas, ya sean nacionales o extranjeras; las herencias indivisas; y el patrimonio administrado por cualquier persona en virtud de un cargo, fideicomiso o destinado a un fin determinado.
- La consolidación de varias empresas, cuando más del 40 por ciento del capital de las mismas pertenezca a los mismos socios o a sus cónyuges.
- Las naves mercantes que operen con matrícula o bajo bandera hondureña, o que naveguen habitualmente en aguas territoriales o perciban ingresos de fuente hon

dureña.

La tarifa del Impuesto sobre la Renta aplicable a los contribuyentes residentes o domiciliados, ya sean personas físicas o jurídicas, sigue un sentido progresivo, o sea, hace referencia y considera la capacidad económica de los contribuyentes, no abstractamente sino tomando en cuenta el sacrificio de los mismos, afectando en porcentajes de aumento la cantidad progresiva de la renta. Para completar el sentido de justicia fiscal que esto representa se establecen deducciones personales del contribuyente, de sus dependientes económicos, de los gastos ordinarios y necesarios para producir la renta, así como otros renglones igualmente deducibles.

La tarifa de tipo progresivo se utiliza hasta cierta cantidad de renta y a partir de ésta se aplica el tipo proporcional. La fórmula proporcional se utiliza cuando existen grandes sumas de utililidad neta que siguiendo el principio de la utilidad decreciente no representan medios de satisfacción necesarios, sino excedentes que en rigor debe gravar fuertemente el Estado para redistribuir esa riqueza más equitativamente. En nuestra tarifa esto sucede a partir de un millón de Lempiras (aproximádamente 67.500.000 pesetas).

Por la forma de tener en cuenta la base nuestro impuesto sobre la renta queda señalado como "progresivo escalonado por grados" (30), puesto que clasifica o agrupa por grados o tramos la renta de los particulares, y a cada una de ellas les a

plica un tipo impositivo diferente y progresivo, lo cual no impide su respectiva acumulación (31).

Por último, el sistema a que se orienta nuestra Ley es el "sintético o global" que grava la totalidad de ingresos que afluyen a los contribuyentes.

El profesor Flores Valeriano (32) critica a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Honduras, el establecimiento de una sola y única tarifa para contribuyentes individuales y mercantiles, y recuerda que la capacidad tributaria "es distinta tratándose de personas naturales, o mejor, que en estas es donde tiene verdadero sentido. No se puede en buena lógica sujetar a una misma regla dos cosas distintas por naturaleza". En este sentido la actual Ley representa un retroceso, puesto que en la Ley de 1949 se hacía esa diferenciación.

Otra crítica que formula el profesor Flores Valeriano (33), en cierta manera consecuencia de la anterior, es la de que tanto la amplitud de las clases o tramos, como los porcentajes progresivos de la tarifa, en ciertos niveles son muy abiertos y en otros estrechos, no existiendo, por consiguiente, la deseada uniformidad.

En cuanto a los contribuyentes no residentes o no domiciliados, ya sean personas naturales o jurídicas, sujetas por obligación real o por razón de la fuente, la Ley establece una tarifa proporcional sobre sus ingresos brutos.

En este caso la tarifa proporcional se utiliza por una razón de orden práctico: la facilidad de aplicar a cada categoría de renta bruta un determinado porcentaje a efecto de establecer el impuesto a pagar, sin necesidad de realizar todas aquellas deducciones o rebajas que dan por resultado la renta neta gravable de los contribuyentes residentes o domiciliados en el país (34).

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación

Están obligadas a presentar declaración-liquidación todas las personas naturales o jurídicas (35) obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley, con excepción de las personas naturales cuyas rentas brutas anuales no excedan de cinco mil lempiras (aproximadamente 337.500 pesetas).

b) Fecha de presentación de la declaración y pago del impuesto anual según propio cómputo.

b.1.- Norma general.

La presentación de la declaración y el pago del impuesto deben cumplirse a más tardar el 31 de marzo siguiente al año imponible.

b.2.- Contribuyentes con período especial.

Los contribuyentes autorizados a usar períodos diferentes al año civil o calendario, presentan declaración y pagan el im

puesto resultante de su autoliquidación, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de finalización de su período especial.

b.3.- Contribuyente no residente en el país.

Para presentar la declaración jurada, la Ley les concede una prórroga hasta de tres meses, período en el cual también deberán efectuar el pago del impuesto según su propio cómputo.

c) Sistemas de pago del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta se paga a medida que se genera la renta gravable, de la siguiente manera:

c.1.- Retención en la fuente:

En el caso de las personas naturales, cuyos ingresos provienen de su trabajo personal (asalariados en general), el impuesto sobre la renta que grava sus salarios, se paga por medio del sistema de "retención mensual en la fuente". Finalizado el año calendario, los contribuyentes sujetos a este régimen elaboran su declaración anual y en caso de resultar saldo de impuesto según su propio cómputo, deben pagarlo a más tardar el 31 de marzo siguiente al año imponible.

c.2.- Sistema de pagos a cuenta.

Son sujetos de esta obligación todas las personas naturales o jurídicas obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta, con excepción de aquellas cuyos ingresos provengan del trabajo personal y que estén sujetos al sistema de retención en la fuente.

Las personas sujetas al sistema de pagos a cuenta, cancelan el impuesto a medida que se genera la renta neta gravable en cuatro cuotas trimestrales. El monto de los pagos a cuenta es como mínimo el impuesto del propio cómputo del año anterior, monto que dividido entre cuatro determina las cuotas trimestrales a cancelar dentro del año impositivo.

Los pagos a cuenta que deba realizar el contribuyente los consigna en el formulario de declarción de renta a presentar por el último año impositivo (36). Si en el año base para el cálculo de los pagos a cuenta, no se causó impuesto, las cuatro cuotas se calculan en forma estimada de conformidad con los posibles ingresos que pudieran percibirse. Los contribuyentes que inician actividades determinan sus pagos a cuenta hasta que les corresponde presentar la declaración por el año de inicio de operaciones. Cuando en el último año impositivo a declarar resulte saldo a favor del contribuyente, este puede imputar el excedente a los pagos a cuenta que le corresponda efectuar en el siguiente período.

Tal como habíamos indicado anteriormente, los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta del año impositivo que corresponda se pagan en cuatro cuotas trimestrales. Las tres primeras cuotas deben cancelarse durante el ejercicio gravable e ingresarse a más tardar en las siguientes fechas: primera cuota: 30 de junio; segunda cuota: 30 de septiembre; tercera cuota: 31 de diciembre. La cuarta cuota sera el saldo del impuesto según el propio cómputo declarado, y se paga a mas tardar el

31 de marzo siguiente al año imponible.

Los contribuyentes que tienen un ejercicio diferente del año civil, pagan cada cuota a más tardar el último día de cada trimestre del período a que corresponda en su caso. La cuarta cuota, equivalente al saldo del propio cómputo, la pagan dentro de los tres meses siguientes a la fecha de finalización de su período especial.

En el supuesto de que el monto anual de los pagos a cuenta sea inferior a doscientes lempiras (aproximadamente trece mil quinientas pesetas), la cancelación de este valor se efectúa en una sola cuota a más tardar el 30 de noviembre del año impositivo a que corresponda el pago a cuenta. Tratándose de contribuyentes con período especial en la situación anterior, el pago de la cuota vence un mes antes del cierre del ejercicio económico.

d) Lugar de pago y de presentación de la declaración-liquidación.

Una vez determinado en la declaración-liquidación el saldo del impuesto a favor del Fisco, el contribuyente debe llenar el formulario "Comprobante de Pago, Saldo de Impuesto sobre la Renta Propio Cómputo", el cual se le adjunta con el formulario de declarción, anotando con exactitud todos los datos solicitados.

Con el "comprobante de pago" el contribuyente debe presentarse a la oficina recaudadora designada por la Dirección General de Tributación, que en este caso es el Banco Central de Honduras y sus Agencias (37), a cancelar el saldo del impuesto. La oficina recaudadora le devuelve con el sello de cancelado, el original del comprobante como constancia de pago y la primera copia del mismo, para que la adjunte a su declaración de renta, en forma previa a su presentación en las oficinas de la Dirección General de Tributación.

Efectuado el pago del saldo del impuesto anual, el contribuyente puede presentar su declaración jurada (38) de renta en los siguientes lugares: en Tegucigalpa, en la Dirección General de Tributación; en el resto de la República, en las Oficinas Regionales de Tributación.

e) Forma.

Para que el contribuyente presente oportunamente su declaración-liquidación, la Dirección General de Tributación pone a su disposición, con la anticipación necesaria, el formulario correspondiente, rotulado con sus datos de identificación por la misma Dirección.

Cuando el contribuyente, por cualquier razón, utilice un formularico que no tenga previamente rotulados sus datos de identificación, debe anotar él mismo su identificador de registro tributario nacional (39) y nombre o razón social exactamente como aparecen en su Cédula Tributaria (40); asimismo debe presentar este último documento, en el momento de entregar la declaración en las oficinas de la Dirección General de Tributación.

El hecho de que el contribuyente no se haya proveído de formularios, no lo libera de la obligación de presentar su declaración, la que podrá presentar en papel corriente, con todos los requisitos contenidos en el formulario. La presentación de una declaración-liquidación incompleta faculta a la Dirección para considerarla como no presentada (41).

3.- Impuesto sobre Ventas.

El Impuesto sobre Ventas fue creado por Decreto. Ley número 24 de 20 de diciembre de 1963, entrando en vigor el 1º de enero de 1964 (42).

Este impuesto se estableció ante la necesidad de introducir un cambio en la estructura tributaria del país que compensara la pérdida de recursos fiscales que significaba para Honduras la obligación, como miembro del Programa de Integración Económica Centroamericana, de suscribir los convenios de equiparación arancelaria, tomando en cuenta que dentro de la estructura tributaria existente el renglón de impuestos de importación constituía aproximádamente el 48% de los ingresos corrientes del Estado.

Originalmente el Impuesto sobre Ventas gravaba las ventas de mercaderías y algunas prestaciones de servicios realizados en el país, pero en forma que incidiera sobre una sola de las etapas al que era objeto la negociación de la mercaderia o servicio.

Sin embargo, posteriormente, mediante Decreto-Ley Nº 287 de 5 diciembre de 1975, se modificó este sistema sustituyéndose por la aplicación del impuesto en forma no acumulativa en la etapa de importación y en cada etapa de venta de que sean objeto las mercaderías o servicios.

Para los efectos fiscales se considera venta toda transmisión onerosa de mercaderías de una persona a otra, o todo acto que tenga por fin último tal transmisión cualquiera sea la denominación que las partes den al contrato o a la negociación y aunque el precio se pague en especie.

La venta de mercaderías puede ser al contado, al crédito, contrato de arrendamiento con opción de compra, dación en pago, permuta y en general cualquier negociación a título oneroso.

No obstante, es entendido que tanto la transmisión de bienes inmuebles a título oneroso como la transmisión de bienes muebles e inmuebles a título gratuito, no están sujetas al Impuesto sobre Ventas ya que están sujetas al Impuesto sobre Tradicción de Inmuebles y al Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, respectivamente.

El gravamen se aplica sobre el precio neto de venta que resulte de la factura, recibo o documento extendido por el vendedor a cuyo cargo está el pago del impuesto, es decir, el total de la factura con los precios corrientes menos los descuentos por época de pago u otro concepto de acuerdo con las costumbres de plaza.

La tasa del impuesto se fijó originalmente en el 3 por ciento sobre la venta de bienes o servicios sujetos al impuesto; posteriormente, el Decreto nº 5º de la Asamblea Nacional Constituyente, de 31 de marzo de 1981, elevó la tasa al 6% cuando se aplique a las bebidas alcohólicas de fabricación nacional tales como cerveza, aguardiante, licores compuestos, bebidas alcohólicas destiladas , y a los cigarrillos y otros productos elaborados de tabaco. En el caso de estos productos el impuesto se cubre en una sola etapa de que sea objeto la comercialización de los mismos, o sea, que su aplicasión se efectúa en fábrica y a cargo de los mayoristas o almacenistas, exclusivamente.

El 31 de ciciembre de 1981, la Asamblea Nacional Constitiyente emitió el Decreto número 125, el cual aumentó la tasa del impuesto al 5% sobre la venta de bienes o servicios sujetos a este gravamen, con excepción de los artículos cuya tasa se estableció en el Decreto Nº.50, de 31 de marzo de 1981.

Dado el carácter general de este impuesto a la ventas, la magnitud de las excenciones determina el ámbito de su aplicación por lo que se hace necesario una descripción detallada. La Ley establece numerosas exenciones, sin un ordenamiento sistemático; no están sujetas al Impuesto las ventas en el mercado interno, que podemos agrupar en la siguiente forma:

- Productos alimenticios: se incluyen prácticamente todos los de consumo general, salvo que se encuentren envasados o que

los envasen no reúnan ciertas condiciones. Como ejemplo están exentos:

.- Carnes, pescados, crustáceos y moluscos frescos o conservados sin envasar;

.- Productos lácteos frescos, huevos y miel;

.- Cereales, frutas, legumbres, café, té, cacao, excepto envasados o enlatados;

.- Aceite, manteca, grasas y derivados de origen vegetal comestibles, excepto envasados o empacados;

.- Pastas alimenticias y productos de panadería de fabricación local;

.- Comidas frescas salvo que sean proporcionadas por restaurantes, hoteles, pensiones y similares.

.- Producción agrícola, ganadera, forestal de la caza, pesca y silvicultura: se generaliza la exención del impuesto a todos los productores de esos artículos, con la única condición, salvo para la silvicultura, que al ser vendidos los mismos no hayan sufrido elaboración o tratamiento, excepto los indispensables para su conservación en estado natural. Incluye esta exención los siguientes productos específicamente mencionados por la Ley: tabaco en bruto; cueros y pieles sin curtir, excepto pieles finas, semillas y bulbos; caucho en bruto; corcho en bruto y sus desperdicios; abonos en bruto, etc.

.- Determinadas materias primas: Una lista seleccionada de materias primas o de artículos que pueden ser usados como tales también aparecen específicamente señalados, por ejemplo:

madera en trozas o simplemente escuadrada, desbastada o simplemente trabajada; pulpo y desperdicios de papel; fibras textiles no manufacturadas en hilazas; hilos o tejidos y sus desperdicios; y minerales en bruto (salvo petróleo y piedras preciosas).

.- Ventas de pequeños productores y artesanos: La Ley también excluye los productos o mercaderías producidos, elaborados y vendidos por pequeños productores o por artesanos en un régimen de trabajo familiar, conforme a la reglamentación de la Secretaría de Economía.

.- Consumos gravados con Impuestos específicos: En este grupo de productos exentos se incluyen los siguientes artículos, por estar sujetos a otros impuestos sobre el consumo: azúcar, gasolina, aceite diesel y automóviles nuevos para uso privado.

.- Los servicios en general: La Ley ha seguido el principio de gravar los servicios en su enunciado general, pero establece una exención total para los servicios, salvo los siguientes, que son, en consecuencia los únicos sujetos al Impuesto: los prestados en los restaurantes, "cabarets", "night clubs", clubes sociales y quintas de recreo; y, los prestados en hoteles, pensiones y similares, incluyendo expresamente los servicios de alojamiento.

a) Personas obligadas a presentar declaración-liquidación

Están obligados a presentar declaración liquidación todas las personas o entidades productoras, industriales, importadoras, comerciantes mayoristas o minoristas y demás que realicen ventas de mercaderías o presten servicios, sujetos al impuesto por montos iguales o mayores a doce mil lempiras (aproximadamente 810,000 pesetas) al año.

b) Lugar y plazo de presentación de la declaración-liquidación.

La declaración liquidación se presenta: en Teguicigalpa en la Dirección General de Tributación y, en el resto de la República en las Oficinas Regionales de Tributación.

Por lo que respecta al plazo de presentación de la declaración-liquidación y pago del impuesto, existen dos supuestos:

b.1. Cuando el valor anual de las ventas sea igual o mayor a veinticuatro mil lempiras (aproximadamente 1.620.000 pesetas), el contribuyente debe presentar mensualmente la declaración-liquidación correspondiente a dichas ventas y pagar el impuesto respectivo o más tardar el día diez del mes siguiente al de la declaración-liquidación, en el Banco Central de Honduras o en la Oficina de Hacienda que determine la Dirección.

b.2. Cuando las ventas anuales sean menores de veinticuatro mil lempiras, el contribuyente debe presentar anualmente

las medicinas, el petróleo y sus derivados, importanciones bajo tratados bilaterales de comercio entre Honduras y los países centroamericanos, libros y folletos, etc.

El Informe de 1985 del Banco Interamericano de Desarrollo, en el caso de Honduras, señala que: "En 1981 se revirtió la tendencia negativa que la economía venía experimentando desde principios de la década, lo cual se reflejó en un favorable incremento en el producto interno bruto (PIB) del 2.9 por ciento. La fuerte expansión de la inversión pública destinada a la terminación de la planta hidroelectrica de El Cajón, buenas condiciones climáticas que resultaron en un aumento de la producción de grams básicos y el moderado crecimiento de las exportaciones tuvieron un impacto positivo que se transmitió a todos los sectores de la actividad económica del país" (16).

"El aumento de la producción -prosigue el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo- estuvo acompañado de la disminución de la inflación, de un adecuado financiamiento de los sectores productivos y de una mejora relativa en la situación financiera del sector público, aunque se reconoce que todavía se requieren esfuerzos adicionales para reducir el elevado déficit fiscal" (17).

Según el Informe citado, en 1984 "los ingresos fiscales del Gobierno Central mostraron una notable mejoría asociada con la recuperación económica y el crecimiento del comercio exterior" y destaca que el buen rendimiento tributario se debió a

los cambios introducidos en el sistema impositivo, y a una mayor eficiencia administrativa en el control y cobro de impuestos (18).

Por lo que respecta a las perspectivas hondureñas el Informe del Banco Interamericano de Desarrollo pronostica un lento crecimiento para la economía hondureña y una posible recuperación en los próximos años "en la medida en que se amplie la base productiva, se solucionen los desequilibrios fiscales del sector público y se generen mejores expectativas y mayor confianza en la economía, si disminuye el clima beligerante que subsiste en la región centroamericana. Además es de esperar que se mantenga el mismo nivel de ayuda externa y que la economía tenga capacidad para absorberla" (19).

B.- IMPUESTOS SUJETOS A AUTOLIQUIDACION.

Antes de entrar a considerar los impuestos para los que se ha establecido la autoliquidación en el Derecho tributario hondureño, debemos hacer una breve referencia al caso del pago de tributos mediante efectos timbrados.

En las Notas del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se señala que: "no puede desconocerse que es éste el supuesto en que la intervención del contribuyente en el procedimiento liquidatorio es más intenso y, pa-

ralelamente, en el que la intervención de los órganos administrativos de gestión tributaria queda más alejada" (20).

Por otra parte, a juicio del profesor Martín Delgado no debe haber diferencia entre aquéllos supuestos en los que el propio contribuyente practica la liquidación aplicando al pago del tributo un determinado efecto timbrado, de aquellos otros en los que declara y autoliquida la cuota correspondiente a lo declarado (21).

En Honduras este supuesto exite en el Impuesto sobre Papel Sellado y Timbres, establecido mediante Decreto Número 75 de 1911, que derogó la Ley de 1909. Es obligado el uso de papel sellado y/o timbres en todos los actos judiciales y extrajudiciales, contratos, solicitudes, memoriales, actuaciones, expedientes, libros y demás documentos para los que la Ley ordena dicho uso. Son sujetos pasivos del Impuesto todas las personas que otorguen, expidan o firmen documentos en los cuales deban utilizarse papel sellado y/o timbres.

1.- Impuesto sobre Tradición de Inmuebles.

El Impuesto sobre Tradición de Inmuebles fue establecido mediante Decreto Número 76 de 9 de abril de 1957. Este impuesto grava la tradición (22) de inmuebles a título oneroso y se calcula sobre el precio asignado por las partes, al inmueble

su declaración-liquidación y efectuar el pago del correspondiente impuesto dentro de los treinta y un días del mes de enero siguiente a la terminación del año calendario.

c) Forma.

La declaración-liquidación reviste forma escrita y debe presentarse en los formularios que gratuitamente proporciona la Dirección General de Tributación.

El hecho de no haber recibido los formularios para pagar y presentar la declaración-liquidación, no exime al contribuyente de efectuar el pago ni de presentar su declaración-liquidación en el plazo correspondiente.

C.- CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA AUTOLIQUIDACION EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA.

El artículo 351 de la Constitución de la República de 1982 establece los fundamentos del sistema tributario hondureño: "El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente".

El principio de legalidad, base esencial del Estado de Derecho, es un principio general, común para toda la legisla-

ción hondureña, no privativo del Deredho tributario, sin embargo es en esta materia donde adquiere su mayor vigencia y significación. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 109, párrafo segundo de la Constitución que dispone: "Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias".

El principio de legalidad se completa con los artículos 205, atribución 35 y, 206 de la Constitución, ya que el primero confiere nuevamente la atribución de establecer impuestos y contribuciones así como cargas públicas al Congreso Nacional, y el segundo prohibe de manera terminante la delegación de las atribuciones o facultades del Poder Legislativo.

El principio de proporcionalidad que consagra la Constitución debemos entenderlo en un sentido amplio, como que la distribución de las cargas fiscales debe hacerse en la forma matemática que resulte más justa, y no a base de un porcentaje fijo para todas las rentas, como se ha entendido histórica y técnicamente en el Derecho tributario; puesto que en rigor no es la proporcionalidad sino la progresividad el principio moderno y más justo de repartición de los impuestos. Este último principio -el de progresividad- es el que recoge la Ley del Impuesto sobre la Renta y las Constituciones anteriores de 1957 y 1965 hacían referencia a él bajo el nombre de "uniformidad en la imposición".

El principio de generalidad, al igual que el de legalidad, es principio básico del Estado de Derecho, común a todas las leyes, pero tratándose de las tributarias debe ser adecuado a los fines de justicia fiscal que aquellas persiguen. La justicia fiscal se obtiene con reglas económicas que atiendan a la capacidad tributaria de los individuos para soportar las cargas públicas, haciendo de los impuestos verdaderos instrumentos de política y redistribución justa de la riqueza. Desde este punto de vista se parte del principio de que los hombres no son iguales en cuanto a su capacidad patrimonial y por tanto la verdadera fórmula de la justicia es tratar a dichos individuos conforme sus desniveles económicos, para que el sacrificio que supone el pago de los impuestos sea repartido en forma equitativa.

El principio de equidad es un correctivo de la generalidad de la Ley, o sea, la justicia del caso particular. En el orden fiscal se aspira a considerar la situación personal del contribuyente, en forma integral, con sus ingresos pero también con sus limitaciones y cargas.

En cuanto a la capacidad económica del contribuyente-, este principio comprende los anteriores, que desembocan en él. Consiste en la aptitud económica que una persona tiene para pagar los impuestos, sin que por ello sufra perjuicio en la satisfacción de su necesidades vitales o las de sus dependientes legalmente autorizados.

Ahora bien, el Derecho tributario en Honduras participa del mismo grave inconveniente del Derecho Administrativos: la falta de codificación de sus normas. A diferencia del Derecho Civil, Penal, Laboral, Mercantil, Procesal, que tienen sus propios Códigos y de otras ramas del Derecho que tienen por lo menos una ley principal, como el Derecho Agrario, el Aeronáutico y el Penitenciario, las normas correspondientes al Derecho Administrativos y al Derecho tributario se encuentran contenidas en diversas leyes, sin uniformidad y sistematización alguna.

Así el sistema de autoliquidación no está regulado en una ley tributaria de carácter general sino que su aplicación se ha ido extendiendo a través de su incorporación a las disposiciones normativas que regulan cada tributo en particular, siendo, por otra parte, deficiente la regulación parcial que existe de las mismas.

Tanto el Impuesto sobre Tradición de Inmuebles como el Impuesto sobre Ventas se gestionan a través de la autoliquidación practicada por el contribuyente en su declaración, sin embargo dicho sistema de autoliquidación no se regula expresamente como tal sino que debe deducirse de las normas legales y reglamentarias referentes a la gestión de dichos impuestos. La aplicación del régimen de autoliquidación se ha extendido con mayor claridad y firmeza, por parte del legislador, al Impuesto sobre la Renta a partir de 1982; con anterioridad a esta fecha la exacción del impuesto por medio de autoliquidación no

estaba previsto para todos los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre la Renta. Esto, no obstante, la Ley del Impuesto sobre la Renta no utiliza el término "autoliquidación" sino que habla de "presentación de la declaración y pago del impuesto según propio cómputo"; ahora bien, a pesar de no utilizar la terminología dominante en otros países, es evidente que la intención de nuestros legisladores es que estos impuestos -sobre tradición de inmuebles, ventas y renta- se gestionen a través de técnicas autoliquidadoras por parte del contribuyente con el propósito de obtener la adecuación del procedimiento de exacción de los impuestos a los principios de sencillez, agilidad y celeridad con que hoy en día se desarrolla el tráfico jurídico.

En las leyes que regulan los impuestos sujetos a autoliquidación se consideran como infracciones a las mismas la no presentación en tiempo de la declaración correspondiente y la falta de pago o el pago del impuesto fuera de los plazos establecidos, por tanto la presentación de una declaración sin autoliquidar no está prevista como constitutiva de infracción tributaria; existen otras conductas tipificadas como constitutiva de defraudación fiscal, sin embargo, no las consideramos aquí por no estar relacionadas con nuestro estudio.

Por otra parte las sanciones tributarias que contemplan las leyes citadas pueden clasificarse en dos grupos: penas y sanciones administrativas. Penas son las privativas de libertad y las de inhabilitación que establecen las leyes tributarias; sanciones administrativas, las multas, recargos, comiso,

pérdida de licencia, cierre de establecimiento y demás que no tengan carácter penal. El profesor René Suazo Lagos (43) ha señalado que las penas sólo pueden ser aplicadas por los Tribunales judiciales siguiendo los procedimientos comunes mientras que las sanciones administrativas pueden ser aplicadas por las autoridades administrativas competentes siguiendo los procedimientos establecidos en las correspondientes leyes y en el Código de Procedimiento Administrativos. Por otra parte, manifiesta Suazo Lagos que "son pocas en realidad las leyes tributarias que establecen delitos y penas "y cita la Ley de Contrabando y Defraudación Fiscal y la Ley de Alcoholes y Licores Nacionales, esta última tipifica algunas conductas como delitos, pero se remite en forma vaga e imprecisa para la determinación de la pena a las disposiciones del Código Penal y de la Ley de Contrabando y Defraudación Fiscal. Por tanto, concluye el profesor Suazo Lagos "El núcleo de las sanciones tributarias está constituido por las multas y recargos" (44).

En cuanto al posible error contenido en una autoliquidación y que produce un ingreso indebido en favor del Fisco, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 34, párrafo once dispone que "En casos debidamente calificados la Dirección (45) podrá disponer la devolución del exceso del impuesto pagado". Por su parte el Reglamento del mismo Impuesto establece en el artículo 95 que "La Dirección podrá ordenar el examen de las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Para estos efectos, en cada caso la Dirección autorizará a sus empleados para efectuarlos".

El párrafo segundo del artículo 98 del Reglamento citado dispone que "si como resultado de su revisión el empleado practica un ajuste del impuesto deberá expresar las razones en que se fundan las correcciones que deban hacerse a la declaración del contribuyente y señalar el impuesto que deba cobrarse o devolverse". Finalmente, el artículo 99 del Reglamento establece que "en caso que sea procedente la devolución de impuestos, se procederá de oficio a ella y se dará por terminado la tramitación del caso, a no ser que el contribuyente tenga una deuda exigible por concepto de impuesto, en cuyo caso se operará la compensación".

En relación con este tema nosotros vemos dos problemas muy serios. En primer lugar no todas las declaraciones-autoliquidaciones llegan a comprobarse por la Administración tributaria, provocándose así una situación de indefensión del particular que no puede reclamar contra ese posible error contenido en la autoliquidación. En segundo lugar, si bien es cierto que la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta prevén la impugnación de las resoluciones dictadas por la Administración tributaria, en Honduras, a pesar de haberse planteado reiteradamente su necesidad y urgencia, carecemos de un sistema de justicia administrativa que garantice con plena imparcialidad la resolución de los conflictos que surgen entre la Administración pública y los particulares, por consecuencia de los actos de la primera que afectan los derechos e intereses de los segundos.

En la Constitución de la República vigente, como en las anteriores de 1957 y 1965, existe una disposición que crea la jurisdicción de lo contencioso administrativo y remite a una ley ordinaria el establecimiento de la competencia de los tribunales de la materia, así como su organización y funcionamiento (artículo 318). Ahora bien, mientras no se promulgue la Ley ordenada por la Constitución de la República vigente, desarrollando el artículo 318 en cuanto a la competencia, organización y atribuciones de los tribunales de lo contencioso-administrativo, seguiremos con el sistema actual de "jurisdicción retenida" en el que los órganos administrativos encargados del control y administración de los impuestos, son los mismos que conocen y resuelven en primera instancia las controversias que se suscitan entre el Fisco y los contribuyentes con ocasión de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias; y los órganos superiores, por razón de jerarquía, conocen del recurso de apelación o de alzada, hasta llegar al recurso extraordinario de amparo, ante la Corte Suprema de Justicia, que se interpone contra la violación de normas constitucionales.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta, únicamente contempla dos posibilidades como resultado del examen o comprobación de la declaración-autoliquidación: a) Que surga una cantidad favorable al contribuyente, en cuyo caso la Administración debe proceder de oficio o a instancia de aqué a la devolución del impuesto ingresado indebidamente; y b) Que aparezca un "ajuste" o "reparo" contra el contribuyente, es decir, una

cantidad adicional de impuesto a pagar. Para nada se refiere a la posibilidad de que la Administración tributaria confirme la autoliquidación practicada por el contribuyente cuando este considera que la misma contiene un error habiéndose producido un ingreso indebido.

Creemos que en este supuesto el contribuyente puede impugnar el informe elaborado por el Auditor encargado del examen de la declaración-autoliquidación y en el cual este confirma la autoliquidación, en la misma forma en que puede impugnarse dicho unforme o dictámen cuando el mismo contiene un ajuste.

La impugnación se presenta ante la Dirección General de Tributación la cual estudia y dictamina dicha impugnación, emitiendo una resolución final, aprobando o modificando el informe del Auditor que fuera impugnado. Si el contribuyente no acepta la resolución emitida por la Administración, se agota, en ese momento, el procedimiento interno de impugnación de las resoluciones dictadas por la Dirección General de Tributación en el campo del examen de las declaraciones-autoliquidaciones, regulado en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y caben los recursos administrativos propiamente dichos, contemplados en el Código de Procedimientos Administrativos.

Dado el sistema de justicia retenida y el principio constitucional de que en todo juicio deben existir dos instancias a lo sumo, en el campo tributario hondureño la Dirección General de Tributación actúa como órgano de primera instancia, y

su superior jerárquico inmediato, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como Tribunal de segunda instancia.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley dd Impuesto sobre la Renta, contra las resoluciones dictadas por la Dirección General de Tributación puede pedirse reposición e interponerse recurso de apelación con carácter de subsidiario ante la Secretaria de Estado en el Despacho de Hacienda y Crédito Público.

Del recurso de reposición, en primera instancia, conoce y resuelve la Dirección General, pudiendo reponer o enmendar el auto objeto del recurso, en todo o en parte, mediante nueva resolución, favoreciendo así la posición del contribuyente. Pero también puede la Dirección rechazar o declarar sin lugar el recurso de reposición, debiéndo admitir en este caso el de apelación interpuesto con carácter de subsidiario para ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como organismo de alzada.

Del recurso de apelación conoce y resuelve la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y, concluye con la resolución del Poder Ejecutivo, dictada por medio de dicha Secretaría, o sea, firmada por el Presidente de la República y el Secretario de Hacienda y Crédito Público, ya sea confirmando, revocando o reformando la resolución dictada por la Dirección.

Una vez tramitado y resuelto el recurso de apelación, concluye el procedimiento administrativo, existiendo, a partir de ese momento la posibilidad de plantear el caso ante la Corte

Suprema de Justicia, ya en la vía judicial, por medio del recurso extraordinario de amparo, invocando para ello la violación de garantías y derechos Constitucionales, tales como el principio de legalidad, de defensa o audiencia, de prohibición de impuestos confiscatorios, etc. Dada la naturaleza extraordinaria del amparo es indispensable, para su interposición, haber agotado previamente todos los recursos ordinarios, por tanto es requisito ensayar previamente, contra la resolución del Poder Ejecutivo, el recurso de reposición, aunque esto en la práctica no es más que una formalidad ya que resulta muy difícil y hasta contradictorio que el Presidente reponga o enmiende una resolución que se supone dictada con pleno conocimiento de causa.

Respecto al recurso de amparo, el profesor Flores Valeriano ha señalado que "el amparo, aunque es la única forma de plantear un caso administrativo ante el más alto Tribunal de Justicia, tiene el inconveniente de no resolver el fondo del asunto, toda vez que ha sido instituido para mantener la vigencia de las normas constitucionales, limitándose a proteger o amparar a las personas que lo promueven, sin hacer declaratoria respecto al acto que lo motiva; aparte de que no produce efecto de cosa juzgada" (46).

Finalmente, debemos señalar que la implantación del sistema de autoliquidación en el Impuesto sobre la Renta no ha sido acogido favorablemente por los contibuyentes que lo han con

siderado lesivo a sus intereses económicos puesto que con anterioridad a su extensión, los contribuyentes presentaban la declaración jurada de las rentas obtenidas el año anterior en el período comprendido entre el 1 de enero al 31 de marzo de cada año. La Dirección General de Tributación comprobaba las declaraciones y notificaba el impuesto a pagar al contribuyente quien debía ingresarlo a más tardar el 30 de junio; por supuesto, la notificación aludida, siendo tantas las declaraciones a comprobar, llegaba a mediados del mes de junio y el contribuyente, por su parte, dejaba el pago para última hora. Por tanto, disponía de seis meses para el pago del Impuesto sobre la Renta. En la actualidad, con el sistema de pagos a cuenta, presentación de declaración-autoliquidación y pago simultáneo del impuesto resultante, este debe estar pagado a más tardar el 31 de marzo siguiente al año imponible, esta es, en realidad, la razón por la que los contribuyentes se consideran lesionados en sus intereses económicos.

Por otra parte, el sistema de autoliquidación al requerir unos conocimientos tributarios de cierto nivel, que en numerosos casos no se poseen, ha supuesto un incremento de la presión fiscal indirecta ya que el contribuyente al sentirse incapaz de efectuar las operaciones de liquidación tributaria por si mismo confía su autoliquidación a asesorías.

La extensión de la obligación de realizar declaraciones -autoliquidaciones implica la transformación de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes; para

ello es necesario que el ciudadano se identifique más con las actividades del Estado, integrándose en las mismas de forma activa, y con los fines del Estado.

Sin embargo, este esquema tiene como presupuesto, tal como ha señalado el profesor Suazo Lagos: "a) La existencia de un sistema tributario justo, tanto en lo que corresponde a la distribución equitativa de la carga tributaria como a los beneficios que se deriven del uso del producto de los impuestos que deben verse siempre como un instrumento para poner en práctica una justa redistribución de la riqueza; b) El desarrollo de la cultura tributaria basada en la confianza en el destino y en el buen manejo de los fondos públicos. Mientras cada contribuyente pague los impuestos que le corresponden sólo porque no tiene la oportunidad o la capacidad para evadirlos y mientras pueda decirse que no paga cabalmente un impuesto porque de todas maneras se lo roban, incrementar los ingresos mediante la mejora de los métodos y sistemas de recaudación requerirá esfuerzos y medidas sobrehumanos" (47).

NOTAS

(1) Artículo 1 de la Constitución de la República de Honduras de 1982.

(2) Artículo 4 de la Constitución de la República.

(3) Artículo 246 de la Constitución.

(4) Sistemas tributarios de América Latina. Honduras. Programa Conjunto de Tributación de la OEA y el BID. Washington 1966.

(5) Flores Valeriano, Enrique. El Impuesto sobre la Renta. Doctrina, legislación y práctica. Editorial Universitaria Centroamericana, San José, 1984, p. 33.

(6) Flores Valeriano, Enrique. El Impuesto... op. cit., pp. 33-34.

(7) Ibid.

(8) Andreozzi, Manuel. Derecho tributario argentino, 1951 (Citado por Enrique Flores Valeriano en El Impuesto...op.-cit., p. 34).

(9) Flores Valeriano, Enrique. El Impuesto... op.cit., p. 34.

(10) Los principales impuestos que los habitantes de las Colonias debieron pagar fueron: a) el Diezmo; b) el Quinto - Real; c) el Almojarifazgo; d) la Alcabala de Barbovento, y; e) la Alcabala.

(11) La Constitución de 1880 se promulgó bajo la presidencia del Doctor Marco Aurelio Soto, época que se conoce con el nombre de "la Reforma" pues en dicha época se abrió el país a corrientes renovadoras en lo cultural, económico y jurídico. "La Reforma encontró, además de un país caótico, un país arruinado, despeñado en el abismo de la inflación y con su economía en un punto muerto. Bajo Soto se sentaron las bases del futuro desarrollo material de Honduras". Vid. Mariñas Otero, Luis. Honduras. Madrid, 1963, 1º edición (Editorial Universitaria , Tegucigalpa, 1983, 2º edición.)

(12) Sistemas tributarios... op.cit., p. 5.

(13) La Constitución de la República de 1965 fue rota por un nuevo "golpe de Estado", el 4 de diciembre de 1972, encabezado por el General Oswaldo López Arellano quien tan

solo año y medio antes -en junio de 1971- había entregado el poder al Dr. Ramón Ernesto Cruz, electo popularmente. Así se instala por la vía del "golpe de Estado", el último y más prolongado de los gobiernos de facto, esta vez dividido en tres etapas: de 1972 a 1975 bajo la Jefatura del General Oswaldo López Arellano; de 1975 a 1978 fue Jefe de Estado el General Juan Alberto Melgar Castro; y de 1978 a 1982 el Jefe de Estado fue el de igual Título Policarpo Paz García, quien entregó el poder dentro de un Gobierno Constitucional, al Dr. Roberto Suazo Córdova, electo popularmente. A su vez, Suazo Córdova efectuó la entrega del poder el 27 de enero de 1986 al Ingeniero José Azcona Hoyo, siendo la primera vez en cincuenta años que un presidente civil de elección popular hace entrega a otro presidente civil también de elección popular.

(14) El artículo 8, letra h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta entiende por "Empresas Mercantiles ":"Cualquier asociación de dos o más personas, ya sea en forma de sociedad personalista o por acciones, de responsabilidad limitada o ilimitada, o cualquier otra organizada o incorporada de conformidad con las leyes del país, sea nacional o extranjera, que gane o perciba renta de una o más de las actividades mencionadas en....esta Ley. También se entenderá por "Empresas Mercantiles", los negocios que pertenezcan a una sola persona natural o individual que resida en el país o fuera de él y las sociedades de hecho de cualquier naturaleza que sean".

(15) Sobre los créditos personales introducidos por la reforma contenida en el Decreto 125 de fecha 31 de diciembre de 1981, es necesario formular las siguientes apreciaciones: se le otorga al contribuyente ciento cincuenta lempiras (aproximadamente 10,125 pesetas) en concepto personal, cincuenta lempiras (6,750 pesetas) por el cónyuge o compañero de hogar, y treinta lempiras (4,050 pesetas) por ascendientes, descendientes, colaterales, hijos menores de 25 años que sigan estudios superiores siempre que no sean contribuyentes o hijos adoptivos, como créditos contra el impuesto que sustituyen las deducciones que de la renta bruta ordenaba el artículo 13 antes de la reforma, en las cantidades de tres mil lempiras (202,500 pesetas), por concepto personal, mil lempiras por el cónyuge o por la persona con quien haga completa vida marital (65.000 pesetas), y ochocientos lempiras (54.000 pesetas) por los ascendientes y descendientes, colaterales, hijos menores de veinticinco años e hijos adoptivos. Ahora bién ¿significa este cambio una disminución en las deducciones personales reconocidas al contribuyente individual o, por el contrario, se le ha asignado cantidades superiores a las que se contemplaban antes en la misma disposición?. Hasta diez mil lempiras (675.000 pesetas) es posible que

dichos créditos -de 150,50 y 30 lempiras- pueden tener el mismo o más favorable significaco económico que las deducciones de tres mil lempiras, mil lempiras y ochocientos lempiras concedidos anteriormente. Pero en lo referente a las rentas superiores a los diez mil lempiras, de ninguna manera tales créditos compensan las anteriores deducciones personales; de manera que no es cierto lo que afirmaron los proyectistas de esta reforma, de que tal cambio no iba en detrimento de los contribuyentes individuales ya que se equiparaba a las deducciones de la renta bruta que hasta esa fecha venían gozando. Aparte de esta incidencia económica, la reforma en cuestión ha desquiciado principio estructurales en que ha descansado nuestro sistema de contribución personal a la renta, o sea, de que la determinación de la renta neta gravable se obtiene por detracciones de la renta bruta, a base de cantidades que el contribuyente necesita para él, su familia, o bien importan gastos de producción de la renta.
Haber menoscabado este sistema solo para esconder o echar humo o una reforma que va orientada exclusivamente a adquirir más ingresos , no tiene ninguna justificación. Mejor hubiera sido actuar con seriedad y franqueza, rebajando a limitando las deducciones personales directamente y sin subterfugios o trampas que no merecen los contribuyentes. Igual crítica nos merece esta misma reforma en cuanto al recargo del diez y quince por ciento a las rentas superiores a cien mil lempiras y quinientos mil lempiras, respectivamente, cuando mejor habría sido una revisión completa de la tarifa, introduciendo en ella y en forma directa, los cambios que se desceban.

(16) Informe del Banco Interamericano de Desarrollo (B.I.D.) 1985, p. 309 .

(17) Ibid.

(18) Informe... op.cit., p. 311.

(19) Informe... op.cit., p. 314.

(20) Notas de Derecho Financiero. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Tomo I, Vol. 3, Madrid, 1972, p. 870.

(21) Martín Delgado, José María. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española. Número 84, 1983, p. 40.

Honduras, y la Tela Railroad Company, para que esta empresa pudiese dedicarse al cultivo y explotación de la palma africana, cacao y abacá en Honduras por el término de veinticinco años, mediante exenciones y privilegios fiscales sumamente onerosos para el país. A cambio de esta concesión, dicha subsidiaria se manfiestó 'dispuesta a contribuir sustancialmente al aumento de las rentas públicas, haciendole mayores pagos al Fisco Nacional, para lo cual conviene en que se le imponga un impuesto sobre las utilidades netas que obtenga de todos sus negocios en el país', ya que en criterio de la misma, conforme sus contratos no estaba obligada a pagar dicho gravamen sobre las utilidades en Honduras". "Esta contrata -prosibue Flores Valeriano- fue elevada para su aprobación al Congreso Nacional, lo que permitió que el pueblo hondureño manifestara unánimemente su repudio. Pero era cuestión decidida por el Gobernante hondureño (que tenía completo control sobre la Cámara Legislativa y, además, gran 'confianza' con la transnacional, por haber sido durante muchos años su abogado y representante legal), que a cambio del otorgamiento de esta nueva Contrata, la Tela Railroad Company' aceptaría' la emisión de la Ley del Impuesto sobre la Renta que gravaría sus utilidades obtenidas en Honduras. El proyecto de esta Ley fue elaborado en Boston, inspirándose en textos norteamericanos, especialmente en la Ley de Puerto Rico, y turnada a una Comisión Especial del Congreso Nacional de Honduras para su patrocinio, discusión y aprobación final. En un mismo día y contra la protesta general de las organizaciones mas representativas del país: profesionales, estudiantes, obreros,campesinos, se aprobaron ambos documentos, Ley del Impuesto sobre la Renta y Contrata, consumándose así la más descarada y burda negociación. La Ley del Impuesto sobre la Renta es el Decreto Nº.6 y la Contrata el Nª.7, ambos de fecha 10 de noviembre de 1949."

La Ley del Impuesto sobre la Renta -siempre según Flores Valeriano- "fue la resultante de una negociación o transacción,cuyo precio alzado para Honduras llamáse CONCESION de 1949. Precio que no se justificaba bajo ningún punto de vista porque no era cierto que la Tela Railroad Company no estuviese obligada a pagar el nuevo tributo de conformidad con sus concesiones, como lo demostraron varios hondureños patriotas, entre ellos la Sociedad de Abogados de Honduras, en un dictamen elaborado al efecto y ampliamente divulgado. Por otra parte, tampoco era cierto que la transnacional subsidiaria de la United Fruit Company, soportaría el pago del impuesto sobre la renta que enteraría el Fisco hondureño, como la explicamos a renglón seguido".

"En el año 1942 -escribe Flores Valeriano- Estados Unidos de América emitió la Ley de las Corporaciones Comerciales del Hemisferio Occidental, conforme la cual las com

(22) El artículo 697 del Código Civil de Honduras de 1906 dispone que: "La tradición es un modo de adquirir el dominio de las cosas, y consiste en la entrega que el dueño hace de ellas a otro, habiendo, por una parte, la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra, la capacidad e intención de adquirirlos".

(23) El profesor Flores Valeriano ha señalado que en la práctica, "la Dirección General de Tributación no puede nombrar Comisiones Revisoras en las principales ciudades del país, más cuando éstas deben estar integradas por personas ajenas a ella. El gasto en que se incurriría para dar cumplimiento a esta norma estaría reñido con el principio de la economicidad en la imposición que domina la materia hacendaria". Por otra parte"el reavalúo solo cabe una vez registrado el testimonio de la escritura pública, por lo que no existen mayores garantías sobre la percepción del impuesto determinado en forma adicional; y aunque se menciona la vía de apremio, no encontramos disposición alguna que le dé carácter ejecutivo a la certificación o constancia de falta de pago del impuesto extendida por el Director como sucede con la Ley de Impuesto sobre la Renta", en El Impuesto sobre... op.cit., p. 312.

(24) De acuerdo con el artículo 713 del Código Civil: "La tradición del dominio de los bienes raíces y de los derechos reales constituidos en ellos, se efectuará por medio de un instrumento público en que el tradente exprese verificarla y el adquirente recibirla. Este instrumento podrá ser el mismo del acto o contrato, y para que surta efecto contra terceros deberá inscribirse en el Registro de la Propiedad".

(25) Desde la Independencia, Hondras ha sido organizada administrativamente en departamentos; siete inicialmente en la primera división hecha por el Congreso en 1825, ampliándose progresivamente hasta los dieciocho que son en la actualidad, conforme nuevas regiones del país iban creciendo en importancia política o económica; los departamentos, a su vez, se dividen en municipios.

(26) En Honduras los Ministerios reciben el nombre de Secretarias de Estado, según el artículo 246 de la Constitución de la República de Honduras de 1982.

(27) El profesor Flores Valeriano ha señalado que el establecimiento del Impuesto sobre la Renta en Honduras tiene su propia e interesante historia. "El 4 de octubre de 1949, el Presidente de la República de Honduras Juan Manuel Gálvez aprobó mediante Acuerdo Nº.514 el contrato suscrito entre el Oficial Mayor de la Secretaría de Fomento, Agricultura y Trabajo, en representación del Gobierno de

pañias estadounidenses que tenían tal carácter, disfrutarían en los Estados Unidos de un crédito del impuesto que pagarán en los países que operaban sus subsidiarias; crédito que consitía en 14 puntos menos en la escala tributaria aplicable a cualesquiera otra empresa que no se le calificara de Corporación Comercial del Hemisferio Occidental. Es importante señalar que este crédito está muy por encima de lo que conforme las tarifas contempladas en las diferentes leyes de Impuesto sobre la Renta ha tenido que pagar la Tela Railroad Company en Honduras, por lo que en definitiva esta sociedad no ha sacrificado suma algunas en nuestro país, al tener derecho de deducirla del monto total que paga en los Estados Unidos de América.
Para finalizar Flores Valeriano destaca que es comprensible el por qué las Compañías bananeras que funcionaban en Centroamérica y Panamá, "aceptaron", cuando no gestionaron, la emisión de leyes fiscales que gravasen sus beneficios, puesto que este impuesto sería descontado del que pagarían en su país de origen; pero al mismo tiempo, como sucedió en Honduras, obtuvieron otras "Concesiones", en el sentido estricto de la palabra. El Impuesto sobre la Renta, op.cit., pp. 60-62.

(28) A efectos del Impuesto sobre la Renta, la Ley considera residentes o domiciliados en Honduras a: a') Los hondureños; b') Los extranjeros que viven en el país que no sean meros transeúntes o viajantes; c') Las personas que forman parte de la tripulación de un barco mercante que navegue bajo bandera o matrícula hondureña; d') Los extranjeros domiciliados en el exterior pero que tengan agentes o representante acreditado en Honduras, y; e') Las naves mercantes que naveguen con matrícula o bajo bandera hondureña. Artículos 2 y 8, d) de la Ley y artículos 12, 15 y 16 del Reglamento.

(29) Se consideran no residentes o no domiciliados: a') Los extranjeros que no tienen su residencia en Honduras; b') Los extranjeros que viven en Honduras pero que tienen una intención clara y definida de trasladarse a otros país, y; c') Los extranjeros que tienen su residencia limitada por la Ley de Inmigración. Artículo 8, letras d) y e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(30) Flores Valeriano Enrique, El Impuesto... op.cit., p. 174.

(31) La tarifa del impuesto que de acuerdo con el artículo 22 de la Ley deberá aplicar el contribuyente es la siguiente:

TRAMOS DE RENTA GRAVABLE					TASA	IMPUESTO PARCIAL	IMPUESTO ACUMULADO
De L.	0.01	a	L	5,000.00	3%	150.00	150.00
De L.	5,000.01	a	L.	10,000.00	5%	250.00	400.00
De L.	10,000.01	a	L.	20,000.00	9%	900.00	1,300.00
De L.	20,000.01	a	L.	50,000,00	12%	3,600.00	4,900.00
De L.	50,000.01	a	L.	100,000.00	14%	7,000,00	11,900.00
De L.	100,000.01	a	L.	200,000.00	21%	21,000.00	32,900.00
De L.	200,000.01	a	L.	500,000.00	27%	81,000.00	113,900.00
De L.	500,000.01	a	L.	1,000.000.00	34%	170,000.00	283,900.00
De L.	1,000.000.01 en adelante.				40%		

Recargos artículo 22 de la Ley
Por Decreto Nº. 125 vigente desde el 1º de enero de 1986, se reformó el artículo 22 de la Ley, en el sentido de agregar recargos del 10% y 15% al Impuesto que resulte de aplicar la tarifa progresiva anterior, a las siguientes Rentas gravables:
a) En el caso de las rentas superiores a L.100,000 y hasta L.500,000: 10% de recargo.
b) Para las rentas superiores a L.5000.000:
10% de recargo sobre el Impuesto que corresponda a la renta gravable hasta L 500,000;
Más el 15% sobre la parte del Impuesto que corresponda al exceso de renta sobre L.500,000.

(32) Flores Valeriano, Enrique. El Impuesto... op.cit. p. 174.

(33) Ibid.

(34) La tarifa aplicable a los ingresos brutos de fuente hondureña percibidos por personas no residentes o no domiciliados en Honduras, es una tarifa proporcional, diferenciada de acuerdo con la naturaleza de la renta y los porcentajes van del 5%, 10 y hasta el 15%.

(35) Como ya hemos manifestado anteriormente, además de las personas naturales o jurídicas, son sujetos del Impuesto sobre la Renta y para estos efectos se consideran personas los siguientes: a) Las naves mercantes que naveguen con matrícula o bajo bandera hondureña (personas domiciliadas o residentes); b) Las naves mercantes extranjeras que perciban ingresos de fuente hondureña (personas no domiciliadas no residentes); c) Las herencias mientras permanezcan indivisas, y; d) El patrimonio administrado por cualquier persona en virtud de un cargo, fideicomiso, o destinado a un fin determinado.

(36) El formulario de Declaración de Renta, en su última página, en la parte inferior, contiene un cuadro destinado para el cálculo de los pagos a cuenta que corresponda efectuar en el siguiente año impositivo.

(37) El Banco Central de Honduras, creado por Decreto Número 53 de 1950, tiene a su cargo la formulación y desarrollo de la política monetaria, crediticia y cambiaria del país debidamente coordinada con la política económica planificada. Asimismo, el Banco Central de Honduras es el encargado de la emisión monetaria.

(38) En Honduras, la Administración tributaria tiene la facultad de requerir al particular a que preste juramento sobre la veracidad de los datos declarados. Ahora bien, la

"declaración jurada" lo que contiene es una manifestación o protesta de decir verdad, por lo tanto, sólo se le puede atribuir el efecto de responsabilizar al declarante; sin que la falsedad cometida en una "declaración jurada" pueda equipararse al juramento en falso ni acarrear la misma penalidad.

(39) Considerando que una de las causas de la evasión fiscal era la carencia de mecanismos que permitieran a la Administración identificar en forma positiva a los contribuyentes, el Decreto-Ley Nº.102, de 8 de enero de 1974, creó el Registro Tributario Nacional dentro de la Dirección General de Tributación, como registro permanente de todas las personas sujetas a los diversos tributos existentes bajo la administración de dicha Dirección. El Registro Tributario Nacional es un sistema que permite identificar inequívocamente a los contribuyentes, clasificándolos y acumulando información sobre sus actividades.

(40) La cédula tributaria es el certificado de inscripción en el Registro Tributario Nacional, y tiene el carácter de documento de identificación personal para fines tributarios.

(41) Para estos efectos se entiende que una declaración es incompleta si no contiene los datos esenciales para la determinación del impuesto o si se ha omitido la firma.

(42) La tributación sobre el consumo ha sido tradicionalmente en Honduras fuente importante de recursos del sector público. Ocupa actualmente el primer lugar en el cuadro de los ingresos impositivos totales. La imposición tradicional sobre los consumos ha descansado por muchos años en gravamenes específicos sobre algunos productos de consumo general, entre los cuales los más importantes son la cerveza y otras bebidas alcohólicas, los cigarrillos y otros como azúcar, aguas gaseosas, algodón, fósforos y vehículos. También existen otros tributos que recaen sobre los viajes aéreos, los espectáculos públicos y las loterías. A partir de 1964, se recauda por la Dirección General de Tributación un impuesto general a las ventas que por sus características y campo de aplicación ha llegado a ocupar un lugar predominante en la tributación sobre los consumos.

(43) Suazo Lagos, René "La evasión fiscal y el sistema de sanciones en el Derecho tributario hondureño". Revista Foro Hondureño, Año XLVI, Nos. 42, 43 y 44, 1983, p. 65.

(44) Ibid.

(45) Se refiere a la Dirección General de Tributación.

(46) Flores Valeriano, Enrique. El Impuesto... op.cit., p. 220.

(47) Suazo Lagos, René. "La evasión fiscal... op.cit., p. 68.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

I

A.- La transformación sufrida por el sistema tributario durante los últimos años, tanto en el aspecto materialcomo en el formal (1) ha sido profunda. Anteriormente las reformas tributarias iban dirigidas a modificar el comportamiento tributario de la Administración sin tocar el comportamiento del contribuyente, el cual se veía afectado sobre todo en el aumento de sus cuotas.

En la actualidad las modificaciones introducidas en el sistema tributario afectan al contribuyente en su conducta tributaria; la contribución de éste ya no se reduce a la obligación de pago del impuesto sino que se ha extendido a cumplir un conjunto de deberes que significan su intervención activa en el procedimiento de aplicación de los tributos, llegando a sustituir, en muchos casos, la actividad administrativa.

B.- A medida que las necesidades recaudatorias obligaron a la ampliación de los hechos y de las bases imponibles y al perfeccionamiento de las técnicas tributarias, el sistema tributario y el procedimiento de gestión se fueron haciendo cada vez más complejos. El progresivo aumento de las relaciones tributarias desbordan a la Administración la cual adopta técnicas modernas que facilitan la gestión y esto determina la participación del contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos

y su acercamiento al sistema tributario.

El contribuyente asume las funciones de liquidación de los tributos, hasta ahora reservadas a la Administración, llegando a fijar el importe de sus cuotas y asumiendo la obligación de ingresar dicho importe; la Administración por su parte, se limita a controlar que ese comportamiento se ajuste a lo establecido en la Ley.

Estamos ante un nuevo modelo de sistema tributario concebido de manera que los contribuyentes asumen cada día más funciones en la gestión y se ven obligados a cumplir un conjunto de deberes. El Derecho positivo ha extendido la obligación de realizar declaraciones-autoliquidaciones a la mayoría de los impuestos, reservándose la Administración una función de control.

II

A.- El procedimiento "normal" de gestión tributaria,-llevada a cabo por la Administración- en el cual podían distinguirse cuatro etapas o fases: iniciación, liqüidación provisional, comprobación y liquidación definitiva, ha experimentado una transformación radical en lo que respecta a la práctica totalidad de los tributos estatales, por la culminación de un doble proceso: por una parte, la generalización de las autoliquidacio-

nes y, por otra parte, la progresiva asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos.

B.- En la actualidad el procedimiento de liquidación tributaria aplicable a la casi totalidad de los tributos, consta de dos fases netamente diferenciadas. La primera es la fase de autoliquidación: en ella el contribuyente debe presentar la declaración, liquidar el tributo y efectuar el correspondiente ingreso. La segunda es la fase de comprobación y liquidación administrativa: en ella la Administración puede comprobar el correcto cumplimiento de la primera fase y practicar, en su caso, las pertinentes liquidaciones, a la vista de los resultados de su labor de comprobación (2).

III

A.- Es necesario distinguir la autoliquidación de la declaración puesto que la doctrina suele utilizar el término "autoliquidación" para aludir a la declaración-autoliquidación. Por una parte la declaración es una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho, en la que el sujeto pasivo comunica a la Administración tributaria que "se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible" (3); por otra parte en la autoliquidación el mismo declarante procede a realizar las operaciones de cuantificación de su deuda tributaria.

Asimismo es necesario diferenciar la autoliquidación, o sea, la determinación de la deuda tributaria realizada por los contribuyentes, de la obligación, a cargo de los mismos contribuyentes, de ingresar el importe de sus impuestos, resultantes de la autoliquidación.

Por tanto, en el término "autoliquidación" se incluyen tres conceptos distintos, que debemos diferenciar: la declaración, las operaciones de cuantificación de la deuda tributaria realizadas por el declarante, y el ingreso de su importe. Sin embargo, el término "autoliquidación", stricto sensu, se refiere únicamente a las "operaciones de liquidación tributaria" a cargo de los particulares (4).

B.- La posibilidad de establecer obligaciones de cuantificación de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes era reconocida ya, en forma muy amplia, en el artículo 10,k) de la Ley General Tributaria de 1963, al enunciar, entre los supuestos de reserva de Ley, "la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria."

Posteriormente, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en su artículo 203, estableció para los sujetos pasivos la obligación de determinar la cuota tributaria en el Impuesto General sobre el Tráfico de Las Empresas.

A partir de ese momento, posteriores disposiciones legales han ido incorporando paulatinamente el sistema de autoliquidación, gestionándose hoy la casi totalidad de los impuestos estatales a través de técnicas autoliquidadoras por parte del contribuyente.

C.- Por lo que respecta a la naturaleza jurídica de la autoliquidación, la doctrina no siempre ha coincidido en su calificación jurídica, yendo desde criterios según los cuales las autoliquidaciones son actos administrativos hasta aquellas opiniones que las consideran como actuaciones de los particulares en virtud de delegación administrativa.

No obstante, actualmente la mayor parte de los criterios doctrinales sostienen que la autoliquidación no es un acto administrativo ni un acto de liquidación porque no existe intervención, pronunciamiento o declaración de voluntad alguna, sobre el contenido de la declaración-autoliquidación, por parte de la Administración pública.

La autoliquidación es un acto del particular que puede enmarcarse entre los deberes de colaboración del contribuyente con la Administración pública . Deberes de colaboración impuestos por las normas jurídicas a los particulares mediante los cuales estos -o sea, los sujetos pasivos del tributo- colaboran en el procedimiento de gestión con el propósito de mejorar y agilizar su desarrollo.

D.- La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en diversas sentencias (5) delimita la naturaleza jurídica de la autoliquidación señalando al respecto que esta forma de colaboración con la Administración, en la que el contribuyente autoliquida el impuesto, no origina actos administrativos, puesto que estos en

trañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguna puede transferirse al contribuyente.

IV

A.- La generalización de las autoliquidaciones ha supuesto una mayor carga impositiva para los contribuyentes obligados a cuantificar e ingresar el importe de las deudas correspondientes a las declaraciones presentadas, puesto que por lo general los particulares carecen de los conocimientos técnicos necesarios como para comprender y realizar las complejas y difíciles operaciones que el cumplimiento de este deber lleva consigo.

B.- En cuanto a la tipificiación legal de las infracciones cometidas por incumplimiento del deber de autoliquidar tanto la falta de presentación de la declaración-liquidación como la falta de presentación de la autoliquidación propiamente dicha, constituyen infracciones simples (6); no así la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación que constituye infracción grave (7), siempre que el ingreso se produzca a requerimiento de la Administración. Si el ingreso se realiza fuera de plazo, pero voluntariamente no constituye infracción tributaria grave.

C.- Al practicar su autoliquidación el contribuyente puede cometer un error y llevar a cabo un ingreso indebido, produciéndose, en este supuesto, un enriquecimiento injusto de la Administración. Las autoliquidaciones, como ya se ha señalado, son actos de los particulares por lo que se plantea la manera de llevar a cabo su impugnación. El Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo ofrece la fórmula para que el objeto de la impugnación no sea, en sentido estricto, la autoliquidación, sino la actuación de los órganos de gestión tributaria a través de la cual, se confirma o rectifica de manera expresa o se confirma por silencio administrativo, el contenido de lo que declaró y liquidó el contribuyente.

V

En Honduras el sistema de autoliquidación no se ha generalizado, sin embargo, si se ha extendido a dos de los impuestos que aportan mayores ingresos tributarios para el Estado: el Impuesto sobre Ventas y el Impuesto sobre la Renta.

CONCLUSION FINAL

A.- La autoliquidación ha alcanzado tal desarrollo, que puede afirmarse que practicamente constituye hoy en día el procedimiento general de liquidación de los grandes impuestos estatales. Ahora bien, a pesar de la reserva de Ley existente en esta materia, la Ley General Tributaria, anterior al proceso de generalización de las autoliquidaciones, no se ocupa de ellas de manera sistemática. Existe una insuficiencia legal en cuanto a la regulación general de la autoliquidación; careciéndose de una normativa general aplicable a la misma (siendo este vacío legal, causa a su vez, del vacío doctrinal existente en la materia, puesto que la doctrina no se ha ocupado suficientemente ni en forma unánime de su calificación jurídica.).

B.- El procedimiento liquidatorio que regula la Ley General Tributaria es aquel que la doctrina ha denominado tradicional o clásico estructurado sobre la base de cuatro etapas por lo que su desfase es evidente con respecto a las reformas introducidas en el sistema tributario especialmente a partir de 1978. Son las leyes que regulan cada tributo en particular las encargadas de establecer los sujetos pasivos del deber de autoliquidas, las modalidades en el cumplimiento de este deber de los sujetos pasivos y las operaciones de liquidación. En consecuencia puede observarse una gran dispersión normativa en esta materia, regulada por numerosas disposiciones referentes a la gestión de cada tributo en particular.

C.- Se impone la necesidad de una regulación detallada y uniforme de la autoliquidación, a través de la Ley General Tributaria, que nos permita definir con certeza cuál es su naturaleza jurídica, los aspectos subjetivos del deber de autoliquidar, las responsabilidades en el cumplimiento de este deber de los sujetos pasivos, sus modalidades, las operaciones de liquidación, y demás elementos sustanciales de este importante deber a cargo del contribuyente.

NOTAS

(1) Nos referimos a la clásica distinción de origen germánico entre el Derecho tributario material -es decir, el conjunto de normas que disciplinan los aspectos referentes a la obligación tributaria-, y el Derecho tributario formal- esto es, las normas que regulan los modos o formas en como el tributo se aplica.

(2) En este sentido, José María Martín Delgado en "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española nº.84.1983, p. 47, advierte que "puede -y esto es lo que sucede en la mayoría de los casos- que la Administración no compruebe -no haga nada-, y entonces, al prescribir la acción para liquidar ese tributo, los ingresos efectuados por el contribuyente serán definitivos. En este último caso, el ordenamiento lo que debería hacer es asegurarse por todos los medios materiales y jurídicos de que el contribuyente cumple capilarmente la Ley".

(3) Artículo 102.1 de la Ley General Tributaria.

(4) Artículo 10,k) de la Ley General Tributaria.

(5) Veáse las Sentencias del Tribunal Supremo, de 27 de febrero de 1975, 16 de junio de 1977, 24 de junio de 1978 y 1 de octubre de 1984 en Apéndice .

(6) Veáse el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria en su nueva redacción.

(7) Veáse el nuevo artículo 79 de la Ley General Tributaria.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César "Comportamientos dilatorios de la gestión tributaria"., Hacienda Pública Española, nº. 16, 1972, p. 123 y ss.

- "La inspección de los tributos: una evolución significativa", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº.4, p. 780 y ss.

- Derecho financiero y tributario. Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 1979.

ALVAREZ CORUGEDO, J. "Situación estratégica de la base imponible en el proceso impositivo" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº. 94, 1971, p. 663 y ss.

ANTON PEREZ, José.Apuntes de Derecho tributario (Parte especial). Sistema tributario español. Madrid. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. 1982.

ARIAS VELASCO, José.Procedimientos tributarios. Madrid. Manuales de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria 1984.

BANACLOCHE PEREZ, Julio. "Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. nº. 135, 1978, p. 777 y ss.

- "Estimación objetiva singular". Crónica Tributaria nº. 28, 1979, p. 41 y ss.

- "Las nuevas infracciones tributarias" Crónica Tributaria, nº.47, 1983, p. 257 y ss.

- "Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias", Hacienda Pública Española, nº.80, 1983, p. 47 y ss.

-"La declaración tributaria", Crónica Tributaria. nº.50, 1984, p. 209 y ss.

BASANTA DE LA PEÑA, Jaime "Nueva regulación de las autoliquidaciones" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XX, nº. 85, 1970, p. 43 y ss.

BENITEZ DE LUGO y GUILLEN, Félix. El recurso de reposición previo al económico-administrativo. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

"Posibles casos de indefensión en la vía económico-administrativa ante la falta reglada de notificación de las liquidaciones", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen XXXIII. nº. 168, 1983, p. 1093 y ss.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Volumen I Traducción, estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.

- Principios de Derecho tributario, Volumen II, Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica, y Eusebio González García, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971.

- Principios de Derecho tributario. Volumen III, Traducción, estudio preliminar y notas por Carlos Palao Taboada. Madrid, Editorial de Derecho Financiero,1974.

BUHLER, Ottmar. "La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público", Traducción e introducción de Fernando Pérez Royo, Hacienda Pública Española. nº. 22, 1973, p. 198 y ss.

CALERO RODRIGUEZ, Juan Ramón "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección" Estudios de Derecho Tributario. Volumen II. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 1435-1465.

CAYON GALIARDO, Antonio. "Reflexiones sobre el deber de colaboración". Colección Estudios de Hacienda Pública. XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, p. 771 y ss.

CASADO OLLERO, Gabriel. "De la imposición de producto al sistema de retención y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1). La retención

a cuenta". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero nº. 21, 1978, p. 55 y ss.

- "La colaboración con la Administración tributaria: notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco". Hacienda Pública Española. nº.68, 1981, p. 151. y ss.

CERVERA, Julián. "El recargo por aplazamiento o prórroga. "Crónica Tributaria, nº. 12, 1975, p. 63 y ss.

CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco. "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976 de julio", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nº.19. 1978, p. 389 y ss.

- "El acto de liquidación". Civitas Revista Española de Derecho Financiero. nº. 20, 1978, p. 651 y ss.

CORTES DOMINGUEZ, Matías. "La declaración tributaria". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública nº.52, 1963, p. 1026 y ss.

- Ordenamiento tributario español. Volumen 1º. 1ª edición, Madrid. Editorial Tecnos, 1968.

- Ordenamiento tributario español,. Madrid 4ª edición, Editorial Civitas, 1985.

DELGADO GOMEZ, Antonio. "La estimación objetiva singular de 1984" Crónica Tributaria, nº 48, 1984, p. 61 y ss.

DRAKE, Ramón. "Incorporación a los textos refundidos de las Leyes de diversos impuestos del régimen de autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Volumen XX, Nº.87, 1970, p. 33 y ss.

ESCRIBANO LOPEZ, Francisco. "Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos". Crónica Tributaria, Nº.19. 1976, p. 183 y ss.

- "Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº. 14, 1977, p. 205 y ss.

ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. "Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa. Cuadernos Civitas, Madrid, Editorial Civitas, 1983.

- "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias" Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº. 37, 1983, p. 95 y ss.

ESTAPE, Fabián: "La reforma tributaria de 1845. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo. "Autoliquidaciones y recargo de prórroga" Crónica Tributaria. nº. 39, 1981, p. 77 y ss.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los tributos". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nº. 11, 1976, p. 401 y ss.
- Curso de Derecho Financiero español. Madrid, Marcial Pons, 1985. 7ª edición, revisada y puesta al día.

FERREIRO, CLAVIJO, MARTIN QUERALT, PEREZ ROYO. Curso de Derecho tributario. Parte especial. Madrid, Marcial Pons. 1984.

FLORES VALERIANO, Enrique. El impuesto sobre la Renta. Doctrina, legislación y práctica. San José. Editorial Universitaria Centroamericana, 1984.

FUENTES QUINTANA, Enrique y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. Sistema fiscal español y comparado. Madrid, Imprenta García Blanco, 1968.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derechos. Cuadernos Civitas. Madrid, Editorial Civitas, 1984.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón Curso de Derecho administrativo. Volumen I, Madrid. Editorial Civitas. Cuarta edición, 1983 (Reimpresión revisada 1983).

GARCIA-TORRALBA, Enrique "La suspensión de liquidaciones tributarias, analísis jurisprudencial". Crónica Tributaria, nº.22 1977, p. 71 y ss.

GATOO DE ECHARRI, Joaquín. "El nuevo regimen de estimación objetiva singular: cuestiones". Crónica Tributaria, nº.51 1984, p. 51 y ss.

GIANNINI, Achille Donato. Istituzioni di Diritto tributario, Milano, Dott. A.Giuffré Editore, 1968.

GIANNINI, M.S. Diritto Administrativo. Vd. I, Milano, Giuffré 1970.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio. "Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº.114, 1974, p. 1547 y ss.

GONZALEZ MENDEZ, Amelia-Paz. "Los plazos de ingreso voluntario de deudas tributarias en la nueva redacción de la Ley General Tributaria y del Reglamento general de recaudación". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nos.47 y 48, 1985, p. 453 y ss.

GONZALEZ PAEZ, Eduardo. "Inalterabilidad de las bases declaradas en autoliquidaciones y liquidaciones provisionales en el Impuesto sobre las Rentas de Capital. "Crónica Tri

butaria. nº. 18 1976, p. 227 y ss.

- "Carácter administrativo de las autoliquidaciones", Crónica Tributaria. nº. 51, 1984, p. 55 y ss.

GONZALEZ PEREZ, Jesús. Procedimiento económico administrativo local. Madrid. Publicaciones Abella, 1982.

GONZALEZ SANCHEZ, Manuel. "Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria". Hacienda Pública Española nª 16, 1972, p. 243 y ss.

- Las declaraciones tributarias complementarias y la valoración de los bienes a efectos del artículo 20.5 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Hacienda Pública Española, nº. 63, 1980, p. 235 y ss.

- Comentarios a los artículos 52.2, b); 60.1 y 61 de la Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras Tomo II-A, Madrid, Edersa, 1985.

GOTA LOSADA, Alfonso. Tratado del Impuesto sobre la Renta. Tomo IV, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1973.

GUTIERREZ DEL ALAMO y MAHOU, Joaquín, "Naturaleza jurídica de la autoliquidación" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XXI. Nº. 93, 1971, p. 567 y ss.

HENSEL, Albert. "La influencia del Derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público". Traducción e introducción de Fernando Pérez Royo. Hacienda Pública Española. Nº. 22, 1973, p. 174 y ss.

HERNANDEZ Gilma, A de. "El Impuesto sobre Ventas". Boletín del Instituto de Investigación Jurídica. nº. 7, Universidad Nacional Autónoma de Honduras, 1982, p. 5 y ss.
- "Régimen tributario hondureño". Revista de Derecho, nº. 15 (segúnda época) Universidad Nacional Autónoma de Honduras, 1982, p. 27 y ss.

HERNANDEZ TORNOS, Santiago. "La revisión de las autoliquidaciones. Crónica Tribuntaria. nº.51, 1984, p. 69 y ss.

HONDURAS en Cifras (1979.-1984.) Departamento de Estudios Económicos. Banco Central de Honduras. Tegucigalpa.

JIMENEZ DIAZ, Andrés. "En torno a la rectificación de las autoliquidaciones". Crónica Tributaria nº. 51, 1984, p. 75

LOPEZ VILLEGAS, P. "Las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el delito de apropiación in

debida" Crónica Tributaria. nº. 35, 1981, p. 107 y ss.

MANTERO SAENZ, Alfonso. "Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciones e intereses de demora" Crónica Tributaria. Nº. 21, 1976, p. 57 y ss.

-"El acto de la Inspección tributaria con prueba preconstituida". Hacienda Pública Española. nº. 48, 1977, p. 203 y ss.

- "Las declaraciones complementarias". Crónica Tributaria nº. 29, 1979, p. 131 y ss.

- Procedimientos de la Inspección Tributaria. Madrid. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria 2ª edición, 1981.

- "La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras". Crónica Tributaria nº. 51, 1984, p. 83.

- "Declaraciones-liquidaciones (plazo para impugnarlas: uno distinto de los conocidos" Crónica Tributaria nº.51, 1984, p. 203 y ss.

MARIÑAS OTERO, Luis. Honduras. Madrid, 1º edición, 1963, (2º edición, 1983, Tegucigalpa, Editorial Universitaria).

MARTIN DELGADO, José María. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias". Hacienda Pública Española nº.84.

1983, p. 13 y ss.

- Derecho tributario y sistema democrático. Universidad de Málaga, 1983.

MARTIN QUERALT, Juan. "La suspensión de los procedimientos recaudatorios" Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº.7, 1975, p. 501 y ss.

- "La configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española nº 82, 1983, p. 131 y ss.

MARTINEZ GIMENEZ, E.C. "La reciente regulación de la estimación objetiva singular "Crónica Tributaria. nº. 47, 1983, p. 79 y ss.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio. "El enjuiciamiento de los actos y de las normas emanadas de la Hacienda pública a la luz de la Constitución" Hacienda y Constitución. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 519 y ss.

-"Análisis de la nueva normativa reguladora del recurso de reposición previo al económico-administrativo", Hacienda Pública Española, nº. 60, 1979, p. 189 y ss.

- La condonación de las sanciones tributarias. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

- "La nueva legalidad en la vía económico-administrativa". Crónica Tributaria. nº. 36, 1981, p. 79 y ss.

- "La autoliquidación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Crónica Tributaria nª 41, 1982, p. 75 y ss.

- "Transmisión de obligaciones pendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Hacienda Pública Española, nº. 82, 1983, p. 149 y ss.

- Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria. Madrid. Editorial Civitas, 1985.

- "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias" Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nos. 47 y 48, 1985, p. 399 y ss.

- "La extinción de las sanciones tributarias "Crónica Tributaria nª 53, 1985, p. 107 y ss.

MARTINEZ SERRATE, Ricardo. "Particularidades del procedimiento de gestión liquidadora" Crónica Tributaria nº. 25, 1978 p. 63 y ss.

MATEU-ROS CEREZO, Rafael. "Devolución de Ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley. Cuadernos Civitas. Madrid. Editorial Civitas, 1985.

MICHELI, Gian Antonio. "El procedimiento tributario de liquidación". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XXIV. nº. 114, 1974, p. 1659 y ss.

- Curso de Derecho tributario. Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche. Madrid. Editorial de Derecho Financiero 1975.

MURRIA ARNAU, J. "Notificaciones tributarias". Crónica Tributaria, nº. 1, 1975, p. 498 y ss.

NAWIASKY, Hans. Cuestiones fundamentales de Derecho tributario Traducción y notas por Juan Ramallo. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición traducción de José Zamit Ferrer. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Ordenanza tributaria alemana de 1977. Traducción y notas de Carlos Palao Taboada. Estudio preliminar por Heinz Paulick, Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

PALAO TABOADA, Carlos. "La retención a cuenta". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Española, nº.74, 1968, p. 257 y ss.
- "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las Actas de la Inspección. "Hacienda Pública Española, nº 21, 1973, p. 163 y ss.
- "La estimación objetiva singular". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. nº.2, 1974, p. 373 y ss.

- "Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles". Hacienda Pública Española nº. 79, 1982, p. 13 y ss.

- "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria". Hacienda Pública Española nº. 80, 1983, p. 13 y ss.

PEREZ DE AYALA, José Luis: "Derecho tributario I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

- "Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. nº 86, 1970, p. 137 y ss.

- "Función tributaria y procedimiento de gestión" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. XXIV. nº. 114, 1974, p. 1677 y ss.

PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZALEZ GARCIA, Eusebio. Curso de Derecho tributario. Tomo I, 3ª edición. Madrid. Editorial de Derecho Financiero 1983.

PEREZ ROYO, Fernando "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria". Hacienda Pública Española, nº. 14, 1972, p. 207 y ss.

- Infracciones y sanciones tributarias. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

- "El pago de la deuda tributaria por un tercero" Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº.2. 1974, p.223

y ss.

-"El pago de la deuda tributaria". Civitas. Revista Española de Derecho Financiero nº. 6, 1975, p. 269 y ss.

POZO LOPEZ, Joaquín del. "Nueva etapa en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales: entrada en vigor de la autoliquidación" Crónica Tributaria, nº 39, 1981, p. 135. y ss.

- "Las sanciones en la Ley General Tributaria: veinte años de aplicación" Crónica Tributaria, nª 50, 1984, p. 199 y ss.

PROGRESO económico y social en América Latina. Deuda externa: crisis y ajuste. Informe del Banco Interamericano de Desarrollo, 1985.

RAMALLO MASSANET, Juan "La modificación parcial de la Ley General Tributaria" Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nos. 47 y 48, 1985, p. 341 y ss.

RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. Introducción al estudio del Derecho financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

RODRIGUEZ SAINZ, Alfonso: "Las categorías fundamentales del Derecho tributario" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº. 153, 1981, p. 621.

ROMANI BIESCAS, Arturo. "Error de hecho y jurisdicción económico-administrativa." Crónica Tributaria. nº. 3, p. 7 y ss.

- Procedimiento económico-administrativo. Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

- "Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes". Crónica Tributaria nº. 12, 1975, p. 247 y ss.

SAENZ DE SANTAMARIA, Miguel. "La obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" Crónica Tributaria nº.12, 1975, p. 111 y ss.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Un arquetipo de Derecho tributario" en Hacienda y Derecho. Madrid. Instituto de Estudios Políticos, 1962.

- "Organización política y Derecho financiero". Hacienda y Derecho, Vol. I. Madrid, Instituto de Estudios Políticos 1975.

- Lecciones de Derecho Financiero. Madrid. 2ª edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1982.

- Sistema de Derecho financiero. Vol. II. Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense 1985.

SANCHEZ SERRANO, Luis. "La función comprobadora en la gestión de los tributos". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº3, 1974, p. 579 y ss.

- La declaración tributaria. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

SEMINARIO de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. Notas de Derecho financiero. Tomo I, vol. 2ª, Madrid. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho, 1967.

- Notas de Derecho financiero, Tomo I, Vol. III. Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho, 1972.

SISTEMAS Tributarios de América Latina. Honduras. Programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo Unión Panamericana, Washington, 1966.

SOLE VILLALONGA, Gabriel. La reforma fiscal de Villaverde. Madrid. Editorial de Derecho Financiero, 1967.

SOLER ROCH, Maria Teresa. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 25, 1980, p. 5 y ss.

SUAZO LAGOS, René. "La evasión fiscal y el sistema de sanciones en el Derecho tributario hondureño". Revista Foro Hondureño. Año XLVI, nos. 42,43 y 44, 1983 p. 59 y ss.

TIPKE, Klaus. "La ordenanza tributaria alemana de 1977" Civitas Revista Española de Derecho Financiero. nº 14, 1977, p. 357 y ss.

TURPIN VARGAS, José "Liquidaciones provisionales y complementarias" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. nº. 95, 1971, p. 1015 y ss.

- "Las declaraciones liquidaciones: su reclamación en la vía económico-administrativa" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública nº. 109, 1974, p. 101 y ss.

"La notificación especial de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico". Crónica Tributaria n.23., 1977

VIBORAS, José. A., "Sobre la reforma del procedimiento tributario (Notas a un proyecto de ley)" Crónica tributaria nº 34, 1980, p. 172 y ss.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Consideraciones sobre el hecho imponible" Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública X, 1960, p. 529 y ss.

T R I B U N A L S U P R E M O

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

S E N T E N C I A

Excmos. Señores:	En Madrid, a 27 de Febrero de
Presidente acctal.	1.975; en el recurso Contencioso-
D. Enrique Amat Casado	Administrativo, que en grado de ape
Magistrados:	lación pende ante la Sala, interpues
D. Diego Espín Cánovas	to por la Entidad Mercantil "MINIWATT
D. Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez	S.A.", representada por el Procura-
	dor D. Fernando García Martínez, ba
D. César Contreras Dueñas	jo la dirección del Letrado D. Luis
D. Manuel García Miguel	Porras Rodríguez, contra la Senten-

cia dictada con fecha 7 de mayo de 1.974, por la Sala 1ª de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona, en el recurso nº 420 de 1.973, sobre Impuesto de las Rentas del Capital; en cuyo recurso es parte apelada la Administración Pública, a la que representa y defiende el Abogado del Estado.

RESULTANDO: Que por la propia Entidad Mercantil "Miniwatt" se presentaron varias declaraciones y auto-liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre las Rentas del Capital correspondientes al periodo de 1 de octubre de 1.964 a 30 de junio de 1.972; y no conforme la interesada con dichas auto-liquidaciones, interpuso varias reclamaciones ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona, que fueron desestimadas por Resoluciones de 21 de julio, 20 de octubre y 21 de diciembre de 1.972, contra las cuales interpuso recurso de alzada, que fue-

ron igualmente desestimados por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de junio de 1.973.

RESULTANDO: Que contra dicha Resolución, la Entidad antes expresada, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala 1ª de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona, y admitido a trámite, se confirió traslado de las actuaciones a la parte actora para que formalizase la demanda, verificandolo mediante escrito en el que después de exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó pertinentes, termina suplicando se dicte sentencia por la que revocando el acuerdo recurrido, por ser contrario a Derecho, se ordene la práctica de nuevas liquidaciones sobre las bases asi establecidas y la devolución al sujeto pasivo del impuesto del exceso en su dia ingresado; o, en su defecto, que se repongan las actuaciones administrativas en el trámite oportuno para que los Tribunales Económico-Administrativos dicten fallo entrando a conocer de las cuestiones de derecho en los expedientes planteadas, resolviendo las mismas, aunque para ello, si se estima conveniente, se ordene, al amparo del artículo 106 del Reglamento de su Procedimiento, los informes pertinentes de los órganos especializados de la Administración. Y el Abogado del Estado, contestando la demanda, sentó los hechos y Fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, para terminar suplicando se dicte Sentencia por la que no dando lugar al recurso, sea confirmado en todas sus partes el acuerdo recurrido.

RESULTANDO: Que previos los demás trámites procedimentales de rigor, la Sala 1ª de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona, dictó sentencia con fecha 7 de mayo de 1.974, conteniendo la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo

interpuesto por "MINIWATT, S.A." contra el acuerdo del Tribunal económico Administrativo Central de 20 de junio de 1.973 (expediente 486/72, 60 y 147/73) por el concepto de Impuesto sobre las Rentas del Capital, por ser conforme a Derecho, y sin que hagamos expresa condena en costas".

RESULTANDO: Que contra la referida Sentencia, se interpuso en tiempo y forma recurso de apelación por la Entidad "MINIWATT, S.A.", que fue admitido en ambos efectos, y recibidos los autos y antecedentes en esta Sala, se personaron, para hacer uso de sus derechos, el Procurador D. Fernando García Martinez, en nombre y representación de la citada Entidad, y a título de apelante, y el Abogado del Estado, en representacion y defensa de la Administracion Pública, en calidad de apelado; y acordada por la Sala la sustanciación del recurso por los cauces de alegaciones escritas, se formularon éstas por las partes personadas, pidiendo el apelante la revocación de la Sentencia de que apela y el Abogado del Estado su confirmación; despues de lo cual se señaló para la deliberación y fallo del recurso el día 19 de febrero de 1.975, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. Magistrado D. Diego Espín Cánovas.

CONSIDERANDO: Que la cuestión litigiosa consiste fundamentalmente en decidir si las auto-liquidaciones presentadas por la recurrente como consecuencia de un contrato de asistencia técnica con una empresa extranjera referentes a los años 1.964 a 1.972, por el concepto del Impuesto sobre las Rentas del Capital, pueden ser impugnadas simultáneamente por la recurrente en concepto de liquidaciones provisionales de tal tributación en via económico-administrativa, como sostiene la misma recurrente o si por el contrario tales declaraciones requieren la previa intervención de la Inspección del Tributo, que trás su acción com-

pradora originará unas liquidaciones susceptibles solo entonces de ser impugnadas cuando se notifiquen,

CONSIDERANDO: Que como elementos fácticos son de destacar los siguientes: 1º) la recurrente reclamó en via económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona su propia declaración del impuesto de Rentas del Capital por el periodo de 1º de octubre de 1.964 a 31 de marzo de 1.968 originando la reclamación 140/68 a la que se acumularon otras diez reclamaciones por los años 1.969 a 1.971 resueltas todas por citado Tribunal en virtud de acuerdo de 21 de julio de 1.972; 2º) posteriormente se impugnaron otras dos declaraciones correspondientes a dos trimestres de 1972 resueltas por el Tribunal Económico Administrativo Provincial en acuerdos de 26 de octubre y 21 de diciembre de 1.972; 3º) interpuestos recursos de alzada contra los tres acuerdos fueron acumulados y resueltos por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 20 de junio de 1.973, objeto de impugnación jurisdiccional; 4º) el contrato de asistencia técnica y licencia entre la recurrente y la empresa extranjera Philips holandesa fue firmado, en Barcelona el 12 de marzo de 1.964, siendo presentado en el Ministerio de Industria que dió su conformidad al mismo en junio de dicho año.

CONSIDERANDO: Que la recurrente solicita en esta apelación con la anulación de los acuerdos recurridos la sustitución de las autoliquidaciones litigiosas por las que resultan procedentes conforme al impuesto sobre las Rentas del Capital por la asistencia técnica prestada por la empresa extranjera o alternativamente su sustitución por otras ajustadas a los resultados de la prueba pericial en primera instancia, y respecto a la primera petición es forzoso rechazarla ya que como se dice acertadamente el

[illegible] que por la propia Administración se llevan a cabo las comprobaciones necesarias por las siguientes razones: a) el texto refundido del impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1.967 prevé en su artículo 41,1,c) que el sujeto pasivo sustituto del contribuyente quedará obligado a ingresar en el Tesoro en el acto de presentación de las declaraciones, el importe de las cuotas retenidas; el artículo 43 del mismo texto indica que las Administraciones de Tributos examinarán las liquidaciones a cuenta realizadas por el sujeto pasivo, practicando las rectificaciones que sean procedentes mediante las oportunas liquidaciones complementarias regulando el artículo 44 siguiente el derecho de la Administración a comprobar las declaraciones de los sujetos pasivos y según añade el artículo 45 después de verificada por la Inspección de Hacienda la comprobación e investigación de cada concepto impositivo, se practicarán por la Administración de Tributos las respectivas liquidaciones definitivas, de cuya normativa se deduce claramente que aparte las rectificaciones que puedan proceder a la vista de las declaraciones, es la Inspección de Hacienda a la que corresponde llevar a cabo la comprobación de todos los elementos integrantes del tributo, entre ellos la base y posteriormente es cuando se ha de llevar a cabo la liquidación definitiva,, por lo que siendo clara la competencia de la Administración en cuanto a la facultad comprobadora de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, no cabe privar al órgano especificamente competente de ésta acción inspectora y pretender que, sin su intervención, pueda tener lugar una reclamación en via económico-administrativa, eludiendo así la accion de los órganos de gestión, y provocando una revisión en via económico-administrativa prematura o anticipada; b) a lo anterior no se opone el caracter de liquidación provisional que pretende atribuirle la recurrente a sus de-

claraciones-liquidaciones ya que la obligación que el citado articulo 41,1,c) del impuesto que nos ocupa le impone de realizar el ingreso de las cuotas retenidas no puede privar a la Administración de ejercer su facultad comprobadora a tenor del articulo 109 de la Ley General Tributaria vigente y preceptos concordantes de la misma como el articulo 121, sin que ello implique indefensión para el contribuyente al que han de ser oportunamente notificados los actos de comprobación inspectora y liquidaciones definitivas, susceptibles de los recursos en via económica; c) la normativa expuesta está desarrollada por la Orden de 3 de marzo de 1.965 que regula estas declaraciones-liquidaciones dejando a salvo tambien la acción comprobadora de la Administración.

CONSIDERANDO: Que de lo expuesto se infiere la imposibilidad de acceder a esta primera pretensión de la recurrente por la indicada razón fundamental de que privaría a la Administración de su derecho de ejercitar oportunamente en via de gestión su acción comprobadora, sin que a ello obste el caracter que la recurrente pretende atribuir a sus propias declaraciones que tiene que atemperarse con el ejercicio de la expresada facultad de la Administración.

CONSIDERANDO: Que en cuanto a la segunda pretensión que alternativamente ejercita la recurrente ha de ser rechazada igualmente con mayor motivo dado el caracter revisor que esta Jurisdicción tiene de los actos de la Administración por lo que es solamente después de que ésta haya dictado actos reclamables en via contencioso-administrativa cuando cabría acudir a esta jurisdicción, situación que por lo ya expuesto no concurre en el supuesto de litis.

CONSIDERANDO: Que por lo expuesto procede desestimar el recurso, sin pronunciamiento alguno sobre sus costas.

[illegible] que [illegible] [illegible], [illegible] interpuesta por la Sociedad "[illegible], S.A.", contra sentencia dictada en 7 de mayo de 1.974 por la Sala 1ª de esta Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona sobre Impuesto sobre Rentas del Capital, debemos confirmar y confirmamos dicha resolución por estar ajustada al ordenamiento jurídico sin declaración alguna sobre las costas de esta apelación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en el Boletín Oficial del Estado, e insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. -/Lo interlineado "no son susceptible de recurso". Vale.

PUBLICACION: Leida y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. D. Diego Espín Cánovas, Magistrado de este Tribunal Supremo, estando celebrando audiencia pública la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, de lo que como Secretario de la misma certifico.- Madrid, a 27 de Febrero de 1975. José Recio.- Rubricado.

T R I B U N A L S U P R E M O

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

S E N T E N C I A

EXCMOS. SRES.

D. Enrique Jiménez Asenjo
D. Luis Vacas Medina
D. Enrique Amat Casado
D. Diego Espín Cánovas
D. Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez

En la Villa de Madrid a diez y seis de Junio de mil novecientos setenta y siete, en el recurso contencioso administrativo que ante esta Sala pende, en segunda instancia, interpuesto por la Administración General, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra sentencia de 13 de Febrero de 1.976, dictada por la Sala Primera de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, por el concepto de Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

RESULTANDO: Que la Entidad "HELMA, S.A." interpuso ante la Sala Primera de esta Jurisdicción de la

Audiencia Territorial de Madrid, recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de Marzo de 1.974, desestimatorio del de alzada deducido contra resolución del Tribunal Provincial de esta Capital de 26 de Marzo de 1.971, que desestimó la reclamación formulada en solicitud de devolución del ingreso indebido, por duplicidad de pago, correspondiente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas de la obra "Polígono de Santa María de Gardeny". El referido recurso jurisdiccional fué estimado por sentencia de 13 de Febrero de 1.976.

RESULTANDO: Que dicha sentencia contiene los siguientes:"1º CONSIDERANDO: Que realizadas por la entidad actora las obras de urbanización del Polígono de Santa María de Gardeny a lo largo de los años 1.966 y 1.967 y practicadas por la propia Sociedad, como contribuyente, las correspondientes liquidaciones e ingresos por Impuesto de Tráfico de Empresas hasta un total de 1.192.575 pesetas con 90 céntimos, la reclamación que luego deduce por entender que estaba exento del tributo liquidado, ya que las obras ejecutadas lo fueron como infraestructura para la edificación de viviendas de protección oficial, plantea después de los acuerdos denegatorios, primero de la Administración de Tributos Directos de la Delegación de Hacienda de Madrid de 25 de Febrero de 1.970, confirmado por el del Tribunal Económico Administrativo de 26 de Marzo de 1.971, y luego del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de Marzo de 1.974, dos temas al hilo de las respectivas argumentaciones de primera instancia y alzada de los Tribunales Económico Administrativos, necesitados de examen aparte:- A) Si la reclamación actuada el 28 de Marzo de 1.969 lo fue extemporáneamente toda vez que basada, según el Tribunal Económico Administrativo Cen-

tral y el representante en juicio de la Administración, en la existencia de un error de derecho (artículo 6º del Reglamento de 29 de Julio de 1.924) el contribuyente no ejercitó la oportuna postulación ante la Jurisdicción Económico Administrativa dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acto administrativo reclamado (art. 94 del vigente Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas). B) Si es procedente la exención del Impuesto y devolución de lo ingresado que pretende la reclamante, ya sea que se considere existente error de hecho, ya se estime aquella procedencia cualquiera que fuese la situación de que partió el contribuyente dada la especial naturaleza de los ingresos mediante el procedimiento de autoliquidación.- 2º CONSIDERANDO: Que la tesis del acuerdo recurrido sosteniendo que realizadas las liquidaciones e ingresadas las cuotas por la Sociedad contribuyente en los cuatro trimestres de 1.966 y en los meses de Abril, Julio y Octubre de 1.967, en ese momento empieza a contarse el plazo de los 15 dias que el art. 94-2 del Reglamento para las reclamaciones económico administrativas, señala para presentar el escrito formulando reclamación económico administrativa en el caso de error de derecho tropieza por de pronto, en el caso del Impuesto de Tráfico de Empresas en que la liquidación se practica por el propio contribuyente, con el inconveniente de que para ello sería preciso considerar esta forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el Impuesto, como un propio acto administrativo susceptible de ser recurrido, desnaturalizando el concepto del mismo, toda vez que solo

merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos aunque ciertamente desempeñan en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo su proceder no origina actos administrativos, en cuanto éstos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones tanto en el orden estricto de técnica jurídica, como en el psicológico y en el de política fiscal tales como los que afectan a los principios de buena fé y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto administrativo productor de efectos solo para el administrado y no para la Administración y que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan a esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones, que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento.- 3º CONSIDERANDO: Que en mérito del razonamiento precedente, en cierto modo iniciado por el muy completo y ponderado informe de la Inspección Técnico Fiscal del Estado de la Delegación de Hacienda de Lérida que lleva fecha 14 de Junio de 1.969, aunque se niegue al contribuyente la existencia de error de hecho que postula, en base a que no hay prueba de que no tuviera conocimiento del destino del polígono cuya urbanización le fué asignada, cuando realizó las obras y pagó el impuesto, y aunque, igualmente, se deseche la existencia que asimismo proclama, de una duplicidad de pago que no aparece por ninguna parte, puesto

que falta constancia de que anteriormente pagó por el mismo hecho imponible, es lo cierto, que las consecuencias del error cometido, cualquiera que sea su naturaleza, no pueden ser soportadas por el contribuyente imposibilitado de accionar en reclamación de su propio error al faltar, como se ha dicho, el acto administrativo reclamable, sin darle ocasión de recurrir pidiendo, al amparo del artículo 155 de la Ley General Tributaria, la devolución del ingreso indebido, con apoyo en la exención de que no pudo hacer uso al autoliquidar el impuesto, cuando aquel acto reclamable se produjo, esto es, a la hora de la comprobación reglamentaria cuyo momento es el que debe servir de iniciación del cómputo del plazo para interponer los recursos procedentes, tanto si se trata de error de hecho como de derecho. Otra cosa sería colocar al contribuyente, como los propios servicios de la Administración reconocen, en situación de indefensión y desventaja respecto de ésta, que mediante la actividad comprobadora, sí que puede subsanar en su beneficio, cualquier error de hecho o de derecho cometido por aquél al autoliquidar la deuda tributaria (artículo 36-B del Texto Refundido de 29 de Diciembre de 1.966).- 4º CONSIDERANDO: Que si cuanto se ha dicho conduce a la estimación del recurso interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, en cuanto éste no entró en el fondo del asunto por estimarlo extemporáneo frente a las declaraciones-liquidaciones formuladas por la entidad recurrente por el concepto de Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, queda automáticamente de manifiesto el tema de la procedencia de la exención tal como fué planteado a la

Administración de Tributos Indirectos de la Delegación de Hacienda de Madrid en escrito de 6 de Marzo de 1.969 y resuelto denegatoriamente por éste por acuerdo de 25 de Febrero de 1.970 confirmado por el del Tribunal Económico Administrativo Provincial de 26 de Marzo del siguiente año.- 5º CONSIDERANDO: Que admitido tanto por el citado acuerdo de la Administración Tributaria, como por el del Tribunal Económico la aplicabilidad a las obras contratadas y ejecutadas por la entidad recurrente en el Polígono de Santa María de Gardeny de Lérida, con destino a la construcción de viviendas de Protección Oficial, de la exención prevista en el artículo 202-12 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de Junio de 1.964, hoy apartado 11 del artículo 34 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, por aplicación del artículo 10 del Reglamento de 24 de Junio de 1.955 sobre viviendas de Renta Limitada, que regía en el momento de la realización de tales obras, que extiende la protección legal "a las obras de Urbanización cuando se proyecten barriadas o poblados y guarden con estas la debida proporción, entendiendo que el importe de dichas obras de urbanización no debe exceder del 15 por 100 del presupuesto total de las viviendas y demás edificaciones protegidas" ni este límite cuantitativo, ni la efectividad o no de la edificación proyectada, puedan servir de obstáculo a la devolución postulada ya que el texto legal no establece el condicionamiento que la Administración señala de la efectiva realización de las obras cuyo montante ha de servir para calcular aquel límite del 15 por 100 de su costo, sino que literalmente habla del presupuesto de las mismas, de modo que bastará con acreditar que el importe de la urbanización no excedió de dicho límite presupuestado para que la

[illegible], y en este caso [illegible], al [illegible] la sentencia afirmada sin contradicción por el actor, de que las viviendas fueran además ya terminadas (apartado b) hecho 4º) facilita la solución propugnada por el interesado cuyo recurso debe ser, por cuanto va dicho, estimado, con el límite legal señalado, sin que por otra parte existan méritos para un especial pronunciamiento en materia de costas".

RESULTANDO: Que contra la anterior sentencia se interpuso el presente recurso de apelación, que fué mantenido por el Abogado del Estado, quien presentó su escrito de alegaciones; señalándose para deliberación y fallo del mismo el día 3 de Junio actual, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Magistrado Excmo. Sr. Don Diego Espín Cánovas.

Se aceptan los Considerandos de la Sentencia apelada, y

CONSIDERANDO: Que la litis plantea en primer lugar si la devolución de ingresos indebidos solicitada por la apelada fue extemporánea, como postula la Administración, o no lo fue como resuelve la sentencia, divergencia que se funda en el diverso modo de computar el plazo en cuanto al día inicial, pues el defensor de la Administración sostiene que debe partirse de la presentación de las declaraciones por la empresa, mientras que la sentencia precisa que tal cómputo no se inicia hasta que tenga lugar el acto de comprobación administrativa, siendo de notar que esta divergencia se produce en una materia en que existe una laguna reglamen-

teria al no haberse dictado la norma prevista en el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 28 de Noviembre de 1.963 que también se refiere a los distintos casos que habrá de contemplar dicha norma futura, y aunque en general esta laguna viene colmándose con la aplicación del artículo 6º del Reglamento de 1.924, como se reconoce por esta Sala con reiteración, es lo cierto que en el caso de litis, si bien la declaración del contribuyente constituye un acto de colaboración con la Administración que obliga al que lo realiza, como sostiene el defensor de ésta, no es menos cierto que hay que poner en relación dicha colaboración con la propia actividad administrativa, que ejercitada a través de la investigación y la comprobación reguladas también en los artículos 109 y siguientes de la citada Ley General Tributaria, vienen a completar el supuesto especial de litis, ya que en otro caso, se privaría al contribuyente de la garantía jurídica que para el mismo supone la intervención de la Administración, manifestada, entre otros extremos, en la indicación preceptiva de los recursos legales procedentes, con lo que la situación del declarante vendría situada en un plano de inferioridad respecto a las actuaciones iniciadas por la Administración, razones que tenidas en cuenta en la sentencia apelada, han de mantenerse.

CONSIDERANDO: Que en cuanto al fondo de la litis, por las propias razones de la sentencia apelada, que se dan por reproducidas, debe estimarse procedente la pretensión de la empresa recurrente, con la forzosa desestimación de la apelación, sin declaración sobre sus costas.

F A L L A M O S

Que desestimando la apelación 32.506/76 interpues-

ta por el defensor de la Administración General contra sentencia dictada en 13 de Febrero de 1.976 por la Sala Primera jurisdiccional de la Audiencia Territorial de Madrid sobre devolución de ingresos indebidos por el Impuesto General del Tráfico de las Empresas, en que es parte apelada la entidad HELMA, S.A., debemos confirmar y confirmamos dicha sentencia por ajustarse al ordenamiento jurídico, sin pronunciamiento sobre las costas.

Así por esta nuestra Sentencia que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION: Leída y publicada fué la anterior sentencia por el MAGISTRADO Excmo. Sr. Don Diego Espín Cánovas, estando constituida la Sala en audiencia pública, delo que como Secretario de la misma certifico.- Madrid, 16 de Junio de 1.977.

FALLO: 14 junio 78
PONENTE: Excmo. Sr. SAENZ ARENAS
SECRETARIO: Sr. GARCIA DE LA CANA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. Francisco Pera Verdaguer
D. Luis Vacas Medina
D. Enrique Amat Casado
D. Diego Espín Canovas
D. Manuel Saenz Arenas
D. Jaime Rodriguer Hermida
D. José Luis Ruiz Sánchez

En la villa de Madrid a veinticuatro de junio de mil novecientos setenta y ocho; en el recurso extraordinario de apelación, que pende en esta Sala, interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, en representacion y defensa de la Administración Pública, contra Sentencia dictada por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid con fecha 22 de noviembre de 1976, sobre devolucion de alegados ingresos indebidos por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

RESULTANDO: Que por la representacion procesal de Dª. Nemesia Garrido Garrido se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, impugnando acuerdo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Toledo de fecha 24 de julio de 1974, recaido en el expediente número 6/74, que desestimó por extemporanea la reclamación formulada por la nombrada señora, contra acuerdo del Delegado de Hacienda de la Pro-

vincia de Toledo de 11 de mayo de 1973, denegatorio de devolución de un total de 105.799 pesetas, ingresadas durante el año 1.972 mediante declaraciones-liquidaciones trimestrales del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que la solicitante estimaba improcedente e indebidos los ingresos efectuados por que refiriendose a un restaurante de tercera categoría debe ser industria considerada exenta del pago de dicho Impuesto.

RESULTANDO: Que previos los demás trámites procesales la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid dictó sentencia con fecha 22 de noviembre de 1976, que contiene la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS:"Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña NEMESIA GARRIDO GARRIDO, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Toledo de fecha veinticuatro de julio de mil novecientos setenta y cuatro, a que las presentes actuaciones se contraen, debemos de:- Anular y anulamos tal resolucion y las autoliquidaciones de que trae causa, por no ser conformes a derecho, Declarar y declaramos el derecho de la recurrente a que por la Administracion demandada le sea devuelta la cantidad de ciento cinco mil setecientas noventa y nueve pesetas (son:105.799 pesetas), satisfechas a virtud de las anuladas auto-liquidaciones, Sin expresa imposición de costas".

RESULTANDO: Que contra la anterior sentencia, el Sr, Abogado del Estado interpuso, al amparo del artículo 101 de la Ley Jurisdiccional, recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, por estimar dicha Sentencia gravamente dañosa y errónea, que fue admitido a trámite, y remitidos los autos en ésta Sala, se personó, para hacer uso de sus derechos, únicamente el Sr. Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administracion Pública.

RESULTANDO: Que acordado por la Sala la sustanciación

del recurso por el cauce de alegaciones escritas, se evacuaron las mismas por la única parte personada, en el sentido de que se declare gravemente dañosa y errónea la doctrina de la sentencia apelada que afirma que tratandose de auto-liquidaciones, al no mediar notificación de la Administración a partir de la cual se inicie el cómputo de los cortos plazos del recurso potestativo de reposición admitido por el artículo 5º del Reglamento de 29 de julio de 1924 o de la reclamación económico-administrativa que establece el artículo 94,2 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, aún en el supuesto del ejercicio de pretensiones tendentes a la devolución de ingresos indebidos por errores de derecho, el plazo para formularlas es el genérico de cinco años fijado por el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 en su apartado d)

RESULTANDO: Que señalado para delieberacion y fallo el día 14 de junio de 1978, a las doce horas, tuvo lugar el acto en la indicada fecha.

SIENDO Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Manuel Sainz Arenas.

CONSIDERANDO: Que el presente recurso extraordinario de apelación es admisible, por haber sido interpuesto por el Abogado del Estado en el plazo de trés meses y contra sentencia de la Sala de Audiencia Territorial no susceptible de apelación ordinaria por razón de la cuantía; cumpliendose con ello los requisitos que exige el artículo 101 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo.

CONSIDERANDO: Que por los límites que impone la naturaleza extraordinaria del recurso, solo procede estudiar la que como primera cuestion a resolver examina la sentencia apelada, por

ser la única sobre la que se pide que se fije doctrina legal, o sea, la referente al plazo para interponer la reclamación por los ingresos indebidos que se estiman realizados por un error de derecho del administrado, y que resuelve aplicando el de cinco años que establece el artículo 64.d) de la Ley General Tributaria para la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, sin advertir:a) que para que sea aplicable dicho plazo resulta preciso que previamente se solicite y obtenga el reconocimiento de tal derecho, previsto en el artículo 155 de la misma Ley, por resolución de la autoridad o del organismo competente, que, a falta de la regulación reglamentaria anunciada por este precepto legal, al que expresamente se remite el artículo 54 del Reglamento del Impuesto que nos ocupa, de 23 de diciembre de 1971 (que aunque en sus artículos 55 al 61 regula determinadas devoluciones, no se refieren a las derivadas de errores), debe instarse ante el Delegado de Hacienda, si el error es material o de hecho, en los cinco años contados desde la fecha del ingreso, conforme al artículo 6º del Reglamento de 29 de julio de 1924, vigente aún por falta de disposición sobre esa materia en el actual Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, según viene reconociendo con reiteración ésta Sala, en relación con el artículo 59, de éste Reglamento y con los artículos 156 y 157 de la Ley General Tributaria, o, si el error fuera de derecho -como sucede en este caso, en el que se trata de la posible aplicación de una exención fiscal-, mediante reclamación económico-Administrativa ante el Tribunal Provincial, en el plazo de los quince días siguientes a la notificación o, en caso de notificación defectuosa, al pago de la liquidación, con arreglo a los artículos 94.2 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 y 125, 153 y 165 e) de la Ley General Tributaria; y b) que, al menos implícitamente, se admite la intervención del Delegado de Hacienda para conocer de materia

[illegible] por lo [illegible] y [illegible] la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos, cual lo es la relativa a la aplicación de exenciones fiscales.

CONSIDERANDO: Que puesta ya de manifiesto la improcedencia de habilitar el plazo de cinco años para cuestionar sobre errores de derecho, como también de admitir su planteamiento ante los Delegados de Hacienda, y la correlativa procedencia de la vía económico-administrativa, la dificultad para determinar la fecha inicial del cómputo del plazo de interposición de la reclamación, en estos casos de autoliquidaciones, se deriva de la falta de notificación, porque incluso para poder contar el plazo a partir de la fecha en que el sujeto pasivo efectúe el ingreso de la deuda tributaria, el artículo 125 de la Ley General Tributaria, que lo autoriza, hace precisa una previa notificación defectuosa; dificultad que, como apreció la sentencia de ésta Sala de 16 de junio de 1977, parte de considerar esta forma de colaboración con la Administración, en la que el contribuyente autoliquida el impuesto, como un propio acto administrativo susceptible de ser recurrido, desnaturalizando el concepto del mismo, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que estos, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que éstos entrañan una declaracion soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente, so pena de provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como las que afectan a los principios de buenea fe y doctrina de

los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación, y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa entidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento; y con el mismo criterio, la Sala, en sentencia de 27 de febrero de 1975, tenía afirmado que las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son suceptibles de recurso hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, de la que no se la puede privar, como ocurriría si, sin su intervención y eludiendo la acción de los órganos de gestión específicamente competentes, pudiera tener lugar una revisión en vía económico-administrativa prematura o anticipada, sin que ello implique indefensión para el contribuyente, al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobacion inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica.

CONSIDERANDO: Que, de otra parte, no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiendose con tal fín a la autoridad u organismo a quien competa el conoci-

[illegible] de la cantidad que plantea según su naturaleza, ya sea con arreglo a los artículos 156 de la Ley General Tributaria y 6º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritmeticos, o bien por el amplio cauce de la vía de petición conforme a los artículos 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la de lo Contencioso-Administrativo, en el que podrá formular, al igual que con motivo de los actos de comprobación, toda clase de pretensiones, incluso las fundadas en sus propios errores, en correlación con la facultad que a la Administración ofrecen los artículos 109 al 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 al 159 de la Ley General Tributaria, para, en cualquier momento, poder de oficio declarar la nulidad de sus propios actos a su lesividad para el interés público, según los casos.

CONSIDERANDO: Que por lo expuesto y teniendo finalmente en cuenta, a los efectos que previene el artículo 101 de la Ley Jurisdiccional, que la aplicacion del plazo de cinco años del artículo 64 d) de la Ley General Tributaria a las pretensiones de devolución de ingresos por errores de derecho que se produzcan con ocasion de autoliquidaciones de los contribuyentes, que cada vez se formulan en número creciente y para mayor número de conceptos impositivos, puede resultar, además de errónea, gravemente dañosa para la hacienda pública, procede estimar el recurso extraordinario de apelacion interpuesto por el Abogado del Estado, dentro de los límites y a los fines que establece el mencionado precepto legal en su párrafo 4; sin que, conforme al artículo 131 también de la Ley de la Jurisdiccion, sea necesario un especial pronunciamiento sobre las costas procesales.

FALLAMOS: Que con estimacion del recurso extraordina-

rio de apelación, en interés de la Ley, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración pública, contra sentencia dictada en 22 de noviembre de 1976, por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, sobre devolución de alegados ingresos indebidos por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, declaramos como doctrina legal que cuando en relación con autoliquidaciones de los contribuyentes se trate de promover cuestiones sobre errores de derecho, no es aplicable el plazo de cinco años del artículo 64 d) de la Ley General Tributaria sino los que para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas admitidas en los artículos 160 y 163 de la misma Ley, fijan, respectivamente, el Reglamento de 29 de julio de 1924 en su artículo 5 y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959 en su artículo 94.2, debiendo computarse estos plazos a partir de la notificación de los actos que la Administración dicte en el ejercicio de su facultad comprobadora o en virtud de peticion formulada por el interesado, así como también, en este último supuesto, desde que se cause el acto administrativo tácito denegatorio de la petición; sin que esta declaración afecte a la situación jurídica particular derivada del fallo recurrido, Y no hacemos expresa condena de costas.

ASI por esta nuestra sentencia que se publicará en el

Boletin Oficial del Estado, e insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos mandamos y firmamos.-

PUBLICACION: Leida y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Sainz Arenas, celebrando audiencia publica en el día de hoy la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de este Supremo Tribunal de lo que como Secretario de la misma Certifico.-Madrid a veinticuatro de junio de mil novecientos setenta y ocho.-

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

D. [illegible])	En la Villa de Madrid
D. [illegible])	[illegible] de Marzo de 1.979; en
D. [illegible])	[illegible] asunto [illegible] de re-
D. [illegible])	visión que ante esta Sala
D. [illegible])	[illegible], entre partes, de una,
D. [illegible])	como apelante, la Administra-
D. [illegible])	ción General, representada y
D. [illegible])	defendida por el Abogado

del Estado, y de otra, como apelada, ELIZABETH ARDEN, S. A. representada por el Procurador D. Francisco Miguel Tejuvias Fernández y defendida por el Letrado D. José I. Perez de Ayala, contra sentencia dictada por la Sala Primera de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid con fecha 28 de enero de 1.978, sobre Impuesto de Lujo.

RESULTANDO: Que la Sociedad "Elizabeth Arden, S.A.", que se dedica a la fabricación de artículos cosméticos de perfumería, dirigió escrito a la Delegación de Hacienda de Madrid, solicitando la devolución del 3%, por el concepto de

[illegible] 1.971, [illegible] 1.971, [illegible] 300.037 ptas., [illegible] del Decreto número 707 de [illegible] 1.973 [illegible] Madrid, [illegible] al cual [illegible] el mencionado Impuesto, solicitud que fué denegada por acuerdo de la citada Delegación de fecha 6 de noviembre de 1.974. Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Provincial de Madrid, por acuerdo de 30 de abril de 1.976, denegó igualmente la reclamación.

SEXTO.-HECHO: Que contra dichas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, que fué admitido a trámite, publicándose el anuncio correspondiente, y reclamado y recibido el expediente administrativo, se dió traslado a la parte actora para que formalizara la demanda, verificándolo dentro de plazo, haciendo las alegaciones fundamentadas que estimó oportunas y suplicando se dictara sentencia estimando el recurso, declarando nulos los actos recurridos y que se fuera devuelta por la Administración la suma de 300.037 ptas.

SEPTIMO.-HECHO: Que practicadas las actuaciones del trámite del Decreto, contestó a la demanda, que fué admitida, en el que suplicaba se dictara sentencia desestimando el recurso y confirmando íntegramente el acto administrativo impugnado.

OCTAVO.-HECHO: Que cumplimentado por las partes el trámite de conclusiones, la Sala Primera de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid dictó sentencia con fecha 21 de enero de 1.979, cuya parte dispositiva dice así: "FALLAMOS: [illegible] contencioso-administrativo, [illegible] Madrid y del [illegible]

[illegible], representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Madrid, de fecha 30 de abril de 1.974, así como el acuerdo del Ilmo. Sr. Delegado de Hacienda de esta Capital de fecha [illegible] de noviembre de 1.974, [illegible]; debemos declarar y declaramos, no son conformes a derecho y, en consecuencia nulos, ambos actos administrativos impugnados; reconociendo en su lugar, el derecho de la citada entidad demandante a que le sea devuelta, por la Administración demandada, previos los trámites administrativos oportunos, la cantidad de trescientas mil cincuenta y siete ptas.-300.057 ptas.- ingresadas indebidamente, por dicha Sociedad Mercantil, en el Tesoro Público, por el concepto de Impuesto sobre el Lujo, ejercicio de 1.972, a que estrictamente la demanda se refiere; todo ello, sin hacer una expresa declaración de condena en costas, respecto de las derivadas del actual proceso jurisdiccional".

RESULTANDO: Que notificada a las partes dicha sentencia, compareció ante esta Sala el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General, mediante escrito interponiendo el presente recurso extraordinario de apelación, haciendo las alegaciones impugnatorias de la referida sentencia y suplicando se dicte otra, estimando el recurso y declarando que la doctrina recogida en la apelada, es errónea y gravemente perjudicial para los intereses de la Administración del Estado.

[illegible]

[illegible] /en/ [illegible] de dicha resolución, desestimando el recurso y declarando firme la doctrina recogida en la sentencia apelada.

[illegible]: que señalado para deliberación y fallo del presente recurso de apelacion el día 16 del presente mes tuvo lugar dicho acto en esa fecha,

siendo Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Enrique Amat [illegible].

[illegible]: Los artículos 39 del Decreto de 22 de Diciembre, de 1.956, 21 del Reglamento de 8 de Junio de 1947; 125 y 156 de la Ley General Tributaria, 64 del Reglamento de 29 de Julio de 1924; y las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de Mayo de 1971, 2 y 5 de Noviembre de 1971, y 24 de Junio de 1978.

[illegible]: que el artículo 101 de la Ley de la Jurisdicción, al regular el recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, exige en su número 1º, para la viabilidad de tal recurso excepcional, y como requisitos de fondo consustanciales al mismo, la existencia de error en la sentencia apelada y la producción de daño grave, habiendo sido ambos requisitos conjuntamente requeridos por constante jurisprudencia de esta Sala, que ha establecido la doctrina general, aplicable a dicha clase de recursos, por lo que se hace preciso examinar la cuestión planteada en este caso, y en, si en relación con la misma, la resolución del Tribunal "a quo", incide, concurrentemente, en los motivos impugnatorios que han quedado expresados.

[illegible]: que el tema planteado en esta apelación [illegible]

[illegible]

[illegible]: 1º) [illegible] la condición de propios tributos inmobiliarios, por Impuesto sobre el Lujo, [illegible] pudo por error del contribuyente al no deducir de la cuota tributaria el importe de la bonificación a que se consideraba acreedor, por aplicación del artículo 21 del Reglamento del Impuesto de 6 de Junio de 1947, en el [illegible] que establece el artículo 14 d) de la Ley General Tributaria, como en su sentencia recurrida se declara; o si que, no el procedimiento [illegible] de reposición y [illegible] las vías económico-administrativas, respectivamente fijan el Reglamento de 29 de Julio de 1924 en su artículo 59 y el de 26 de noviembre de 1959, en su artículo 94.2, según se mantiene en el presente recurso, por el Abogado del Estado.

CONSIDERANDO: que en relación con el tema, la Sala ante la que pende Calificación de 27 de Mayo, 2 y 9 de noviembre de 1971 y 24 de Junio de 1978,-dictada esta última en recurso extraordinario de revisión en interés de la Ley- han establecido los siguientes puntos de doctrina: 1º) que el error consistente en haberse desconocido o no aplicado una exención o una bonificación tributaria no es de hecho, sino de "derecho", de "concepto" o de "fondo"; -ya que su reconocimiento exige una labor de subsunción en el marco de una norma jurídica- ni incide por ende en supuesto alguno de nulidad absoluta, y sí, por el contrario, de mera anulabilidad del acto que puede convalidarse por el transcurso del tiempo; y 2º) que el reconocimiento de la exen-

[illegible] consecuentemente [illegible] de reposición y económico - [illegible], en los plazos, respectivamente fijados por los Reglamentos de 29 de Julio de 1924 -art.57- y 26 de noviembre de 1959 -art.54.2- - 3º) cuyos límites temporales: a) a partir de la notificación de la liquidación; b) a partir del pago de la misma si la notificación fuese defectuosa; c) o a partir del acto de denegación expreso o presunto, si se ha utilizado el cauce de la vía de gestión--arts.94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la vectora de esta Jurisdicción- en el que se podrá formular por el sujeto tributario, durante [illegible] contenidas en los propios errores consistentes en una "doble liquidación", al tratándose de personas físicas, no [illegible] actividad comprobada.

SEGUNDO: Que por lo expuesto, procede declarar 1) que la sentencia recurrida de la Sala 1ª de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, al [illegible] la prescripción de que el plazo para solicitar la devolución de los ingresos indebidos de tres es de cinco años, resulta indudablemente errónea; 2) que la [illegible] de la sentencia que [illegible] la administración tributaria [illegible] el cumplimiento de la tesis sustentada en aquella sentencia, [illegible] la [illegible] de solicitudes de devolución de ingresos a [illegible] por duplicidad de sanciones y tributaciones en el pago del Impuesto de [illegible] [illegible] la resolución que se impugna se [illegible] de la Hacienda Pública; y 3º) [illegible] legal la que [illegible] que [illegible] del presente [illegible]

[illegible] el [illegible] [illegible], [illegible] disponiendo así, [illegible], el artículo [illegible] de la Ley [illegible] sin que haya lugar a un especial pronunciamiento sobre las costas procesales conforme al artículo [illegible] de la propia Ley.

[illegible]: que con estimación del recurso [illegible] del día, en interés de la Ley, interpuesto por el [illegible], en la representación que ostenta de la Administración Pública, contra [illegible] de [illegible] de Junio de 1971, por la Sala [illegible] de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, sobre devolución de alegados ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Lujo -ejercicio 1972-; debemos declarar y declaramos como doctrina legal que: cuando en relación con autoliquidaciones de los contribuyentes se trata de producir cuestiones sobre errores de derecho -entre ellas las de devolución de ingresos tributarios indebidos, realizados por error del contribuyente al no deducir de la cuota tributaria el importe de la bonificación a que se considera acreedor por aplicación del artículo 21 del Reglamento del Impuesto de 6 de Junio de 1947- no es aplicable el plazo de 5 años del artículo 64 d) de la Ley General Tributaria; sino los que para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas -admitidas en los artículos 160 y 163 de la misma Ley- fijan, respectivamente, el Reglamento de 29 de Julio de 1924, en su artículo 5º y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959, en su artículo 94-2;

[illegible] de los [illegible] que la Administración [illegible], en ejercicio de su facultad [illegible], o en virtud de petición formal [illegible] por el interesado, así como también, en este último supuesto, cuando se cause el acto administrativo presunto denegatorio de la petición; sin que esta declaración afecte a la situación particular derivada del fallo recurrido y sin expresa imposición de costas.

A S I por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos mandamos y firmamos. Interlineado "en" vale.

PUBLICACION.- Leída y publicada fué la anterior sentencia, por el Magistrado Ponente, Sr. D. Enrique Amat Pelo, estando constituída la Sala y en audiencia pública de lo que como Secretario de la Sala certifico.-Madrid a 21 de Mayo de 1.979.

T R I B U N A L S U P R E M O

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

S E N T E N C I A

Excmos. Sres.

D. Antonio Agundez Fernández

D. Diego Espín Canovas

D. José Luis Martín Herrero

D. Manuel Pérez Tejedor

D. Matías Malpica González-Elipe

En la villa de Madrid, a uno de octubre de mil novecientos ochenta y cuatro; en el recurso Contencioso-Administrativo que en grado de apelación pende ante la Sala interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en representación de la Administración Pública y de la otra como apelada "TRANSPORTES FERROVIARIOS ESPECIALES,S.A. (TRANSFESA), contra la sentencia dictada de esta Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Caceres con fecha 23 de diciembre de 1982, sobre liquidacion del Impuesto General sobre el TRáfico de Empresas.

RESULTANDO: Que con fecha 7 de julio de 1978, Transportes Ferroviarios,S.A. (TRANSFESA), presentó en la Delegacion de Hacienda de Badajoz declaración - liquidación correspondiente al 2º trimestre de 1978 relativa al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas,concepto transportes, de carácter negativo al

autodeclarar exentos los servicios efectuados por la citada empresa, con fecha 30 de octubre de 1978 TRANSFESA, presentó en la Delegación de Hacienda de Badajoz declaración-liquidacion idéntica a la señalada anteriormente paro relativa al 3º trimestre de 1978, y con fecha 14 de noviembre de 1978, D. Luis Carlos Fernández Sousa Faro formuló también reclamación suplicando la acumulación a la anterior, y el Tribunal por providencia de 9 de noviembre de 1978 acordó acumular ambas reclamaciones.Y el Tribunal Economico Administrativo Provincial de Badajoz, con fecha 30 de abril de 1979, acuerda desestimar la reclamacion, y con fecha 25 de enero de 1979, TRANSFESA, interpuso nuevas reclamaciones ante el referido Tribunal respecto al cuarto trimestre 1978 y primero de 1979, y el referido Tribunal con fecha 31 de enero de 1980; acuerda desestimar también las referidas reclamaciones:

RESULTANDO: Que contra dicha resolucion se interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Caceres por la representación procesal de TRANSPORTES FERROVIARIOS ESPECIALES,S.A. "TRANSFESA", en el que seguido por sus trámites legales, recayó sentencia con fecha 23 de diciembre de 1982, cuya parte dispositiva, dice asi :"FALLAMOS.- Que estimando el recurso debemos de anular y anulamos por no estar ajustadas a derecho las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Badajoz, de fechas 30 de marzo de 1979 y 31 de enero de 1980, declarando la admisibilidad de las reclamaciones efectuadas contra el acto administrativo derivado de la aceptacion por la Oficina de Tributos de las declaraciones-liquidaciones por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas del 2º,3º y 4º trimestre de 1978 y 1º de 1979 sujetos al impuesto citado pero exentos unos y no sujetos otros asi como los realizados fuera del territorio nacional debiendo adoptarse por la Administración las medidas al respecto de la situacion jurídica declarada y el modo

de efectuar las declaraciones -liquidaciones en el supuesto que venga obligada a declararlas por el impuesto citado, sin hacer pronunciamiento sobre costas.

RESULTANDO: Que contra dicha sentencia se interpuso el presente recurso de apelación, en el que las partes se instruyeron de todo lo actuado y presentarón su correspondiente escrito de alegaciones; señalandose para la deliberacion y fallo del recurso el día 20 de septiembre de 1984, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

SIENDO Ponente el Magistrado Excmo.Sr. D. Matias Malpica González-Elipe.

CONSIDERANDO: Que las reclamaciones económico-administrativas formuladas por "TRANSFESA" ante el Tribunal Provincial de Badajoz, que se distinguen con las signaturas 157/78 y 252/78, que fueron acumuladas, así como las reseñadas con los números 39/79, 88/79 y 148/79, -igualmente acumuladas-, todas fueron objeto en sus respectivas Resoluciones de 30 de abril de 1979 y 31 de enero de 1980, del recurso jurisdiccional ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Cáceres asignandole el número de orden 89/1982, y todas basaban su petición consistente en el reconocimiento de la no sujeción al Impuesto General de Trafico de Empresas a los transportes ejecutados por aquélla - Sociedad utilizando el gas-oil como fuerza motriz, rectificando - las declaraciones -liquidaciones (autoliquidaciones) presentadas y autorizando a"TRANSFESA" a efectuar dichas minoraciones en las siguientes, en el porcentaje que expresamente determina la Resolución, así como la no sujeción de los transportes realizados fuera del territorio nacional, sin perjuicio de serles aplicables,- además la exención del Impuesto, en la tesis, insistentemente mantenida de que la auto-liquidación inicial, en la que se estimaban

como "exentos" los hechos imponibles declarados, lo eran así como consecuencia de error de calificación, siendo la pertinente la de "no sujetos" por estar incluidos en las previsiones del artículo 27- apartado B) del Texto Refundido y Reglamento del Impuesto; rectificación que por ser"error de derecho" y no de hecho, precisaba de la reclamación de la que se hacia uso por la Empresa, con tal finalidad, en atención a que la autoliquidación, dada la aceptación de la misma por la Administración, la convertia en acto administrativo de liquidacion provisional, que era susceptible de rectificación solamente por esa vía sin perjuicio de la posterior y definitiva revisión jurisdiccional. Y es de trascendente importancia la constancia de que la Administración se limitó a recibir la declaración auto liquidatoria, sin ejercicio de ninguna otra actividad.

CONSIDERANDO: Que dado que la Sala de primer grado estimó el recurso promovido contra las Resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, ante la apelación - formulada por la Abogacia del Estado, es preciso poner de relieve, que el tema polémico es idéntico al contemplado por esta Sala en anterior ocasión y que fue resuelto en Sentencia de 12 de junio de 1979,-no el decidido por Sentencia de 11 de junio del mismo año,, procedentes ambos litigios, de la misma Sala de primer grado y mantenidos los litigios entre las mismas partes,- ya que los antecedentes reseñados anteriormente coinciden exactamente con los que se desgranan en el primer Considerando de la Sentencia de 12 de junio de 1979 invocada.

CONSIDERANDO: Que por razones de identidad de doctrina, como ya se decia en dicha Sentencia, que a su vez cita las Sentencias de 27 de febrero de 1975; 16 de junio de 1977 y 24 de junio de 1978, así como por la exactitud y ortodoxia que de las mismas dimana , de ellas cabe extraer como puntos esenciales: A) Que la autoliquidación como forma de colaboracion con la Administración en la que el contribuyente autoliquida el Impuesto

no origina actos administrativos, puesto que la son entrar a una declaración Soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente. Y prueba evidente de ello es, que el nuevo Reglamento de 20 de agosto de 1981,-aqui no aplicable,- al permitir expresamente las reclamaciones económico-administrativas contra las autoliquidaciones las incluye bajo el epigrafe "Las siguientes actuaciones tributarias", del apartado Dos, con neta - separación del apartado Uno que se intitula "Los Actos Administrativos siguientes", ambos del artículo 42; B) Que por consiguiente, las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no eran, durante la vigencia del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, aplicables al caso que nos concierne,- Susceptibles de recurso, - hasta que por la propia Administración se llevaran a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los artículos 109 y 121 de la Ley General Tributaria, sin perjucio de la obligada notificación al contribuyente de los actos de comprobación inspectora y de las liquidaciones definitivas, siendo unos y otros aptos para su reclamacion económico-administrativa; C) Que asi mismo ha de reconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su facultad de rectificacion a partir del Momento mismo de la presentacion de la Autoliquidación,- sin necesidad de notificación alguna en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, dirigiendose aquél al Organo competente/ por vía de los artículos 156 de la Ley General Tributaria y artículo 6 del Reglamento de 29 de julio de 1924, si se trata del caso especifico de errores de hecho o matemáticos ó materiales ó por el cauce de la via de petición reconocida en los artículos 94 de la Ley Procedimiento Administrativo y 38 de la Ley Jurisdiccional, en el que se pueden formular toda clase de pretensiones, incluso las fundadas en los propios erro-

res, en correlación con la facultad de la Administración dimanante de los artículos 109 á 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 al 159 de la Ley General Tributaria, para en cualquier momento, poder de oficio, declarar la nulidad de sus propios actos ó su lesividad para el interés público según los casos: y D) Que, consecuentemente, en estas reclamaciones de errores de derecho a rectificar en las autoliquidaciones no es aplicable el plazo de cinco años, del artículo 64-a de la Ley General Tributaria, sino justamente el pertinente para el recurso potestativo de reposición y para las reclamaciones económico-administrativas, admitidas en los artículos 160 y 163 de la misma Ley, que/ fijan respectivamente el Reglamento de 29 de julio de 1924, en su artículo 5º y el Reglamento de 26 de noviembre de 1959 en el artículo 94-2, debiendo computarse estoa plazos desde la fecha de notificación de los actos administrativos de comprobación, ó de la petición del interesado ó desde su denegación presunta conforme a la normativa general en vigor.

CONSIDERANDO: Que en su vista, y dado que, por lo tanto no era admisible la reclamacion económico-administrativa, al no estar ajustada a Derecho la Sentencia de primera instancia procede su revocación y subsiguiente declaracion de válidez de las Resoluciones económico-administrativas que dieron lugar a la acción revisora, sin que, haya por tanto, lugar a hacer especial pronunciamiento sobre costas.

FALLAMOS: Que estimando el recurso de apelacion formulado por el Abogado del Estado, debemos revocar por no ser conforme a Derecho la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Cáceres, dictada con fecha 23 de Diciembre de 1982 en el recurso número 89 de 1982 y en su lugar declaramos la validez y conformidad al Ordenamiento Jurídico de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de

Badajoz de fecha 30 de abril de 1978, recaídas en las reclamaciones números 157 y 252 de 1978 y la de fecha 31 de enero de 1981, en las reclamaciones números 39,88 y 148 de 1979, sin costas.

ASI por esta nuestra sentencia que se publicara en el Boletin Oficial del Estado e insertará en ls Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos mandamos y firmamos entre líneas.-dirigiendose aquél al Organo competente.- que.-Vale.

PUBLICACION: Leida y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo Sr. D. Matias Malpica González Elipe, celebrando audiencia pública en el día de hoyla Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de lo que como Secretario de la misma Certifico.-Madrid, a uno de octubre de mil novecientos ochenta y cuatro.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

MINISTERIO DE HACIENDA

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

R.G. 329-2-79 R.S. 60-80 [illegible]

IMPUESTO SOBRE RENTAS DEL CAPITAL.

PLENO

00018

VOCALIA PRIMERA

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE:

D. Alfonso Gota Losada.

VOCALES:

D. Alfredo Escribano Martínez.
D. José González Vilchez.
D. Juan Castillo Castillo.
D. Manuel Mª Lejarreta Allende.
D. Santiago Sosa Alguacil-Carrasco.
D. Manuel González Rodríguez Quintela.
D. Francisco Pan Montojo.
D. Fernando de Arozarena Poves.
D. Rafael Ardizone y Cánovas del Castillo.

SECRETARIO

D. Vicente Santamaría Conradi.

En la Villa de Madrid, a treinta de noviembre de mil novecientos ochenta y dos, en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende ante este Tribunal Central, que actua en Pleno con la composición al margen indicada, promovida por [redacted] con domicilio en [redacted] ([redacted]), representada por D. [redacted], contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Navarra, fecha 6 de febrero de 1979, dictado en expediente 15/78, relativo a Impuesto sobre Rentas del Capital; y

RESULTANDO 1º: Que, en 6 de junio de 1978, [redacted], en representación de [redacted] -según acreditó en trámite posterior mediante Escritura Notarial de apoderamiento- presentó escrito ante la Delegación de Hacienda de Navarra en el que exponía haber presentado ante dicha Oficina, en fecha 4 de mayo anterior, declaraciones por Impuesto sobre Rentas del Capital por dividendos, exigibles a partir de 31 de marzo de 1978, que comprendían autoliquidación de la que resultaba una cuota de 5.612.739 ptas., sobre la que se giró recargo transitorio del 10 por 100, ingresándose seguidamente el importe total en la Tesorería de dicha Delegación -según copia de carta de pago que adjuntaba-, sin tener en cuenta la supresión, en fecha anterior, del indicado recargo, en atención a lo cual, tras de citar las disposiciones legales que estimaba de aplicación solicitaba la rectificación de la expresada autoliquidación y la devolución del repartido re

cargo por importe de 510.249 ptas., que dicha petición fué denegada por acuerdo, fecha 5 de julio de 1978, de la Administración de Tributos, en base a la consideración de tal error como de derecho y al ejercicio extemporáneo de la acción impugnatoria correspondiente; este acuerdo fué notificado el día 10 de julio de 1978.

RESULTANDO 2º: Que, en 21 de julio de 1978, la Sociedad interesada, bajo la representación dicha, formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Navarra contra el acuerdo reseñado que posteriormente, a requerimiento del Tribunal, formuló con separación de otra promovida simultáneamente con la anterior, formulando en su momento alegaciones, en las que se citan las disposiciones legales que regularon el recargo transitorio sobre determinados hechos imponibles del Impuesto sobre las Rentas del Capital, que determinaron su extinción a partir de 31 de diciembre de 1977, es decir, en fecha anterior a la presentación de la autoliquidación e ingreso de su importe, y se combate el argumento de extemporaneidad de la solicitud, en el que la Administración de Tributos fundamenta su acuerdo desestimatorio, mencionando los preceptos y doctrina jurisprudencial que abonan su postura, en razón de la cual, se deducía petición de que se dejase sin efecto el acuerdo reclamado y se declarase su derecho a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado por el extinguido recargo transitorio.

RESULTANDO 3º: Que el Tribunal Provincial, en sesión de 6 de febrero de 1979, actuando en primera instancia, dictó acuerdo desestimatorio de la reclamación, sin hacer especial declaración respecto del acuerdo de la Administración de Tributos que se cita como antecedente de la misma, en base a la doctrina que expone, coincidente con Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, de 16 de junio de 1967, también citada por el reclamante, según la cual la autoliquidación tributaria no constituye acto administrativo susceptible de ser reclamado en vía económico-administrativa, sino que es acto de mera colaboración del contribuyente con la Administración que, por tanto, precisa de la actuación de ésta para originar un acto administrativo revisable por la jurisdicción citada, y al no haberse producido este hecho no existe acto reclamable; dicho acuerdo fué notifica

do, por correo certificado con acuse de recibo, el día 10 de febrero de 1979.

RESULTANDO 4º: Que, en 27 de febrero de 1979, mediante escrito presentado ante el Tribunal Provincial mencionado, la Sociedad interesada, ahora representada por [redacted] —cuya circunstancia resulta de la Escritura Notarial de apoderamiento anteriormente unida a las actuaciones, de la que presentó nueva copia —, interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central contra el acuerdo de aquel Tribunal, formulando alegaciones que, en lo que respecta al fondo del asunto, parten del derecho que, según el artº 156 de la Ley General Tributaria, corresponde al particular para solicitar de la Administración la rectificación de los errores observados que, en razón de la inexistencia en aquel momento de acto administrativo, no tenía que producirse dentro de un plazo que no se había podido iniciar todavía, y que la acción ejercitada se apoya en un error material o de hecho, de lo cual infiere la improcedencia del acuerdo de la Administración y también del dictado por el Tribunal provincial, puesto que este último elude las cuestiones planteadas en la reclamación que, a juicio del reclamante, conforme a los preceptos legales que invoca, se centran en la existencia de una vía jurídica para obtener la rectificación de errores y en la calificación del producido en la autoliquidación como error de hecho, solicitando la revocación del acuerdo de la Administración y del dictado por el Tribunal provincial, así como la declaración de su derecho a obtener la devolución del importe del recargo indebidamente ingresado.

VISTOS los Reglamentos de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 29 de julio de 1924, de 26 de noviembre de 1959 y de 20 de agosto de 1981, Real Decreto legislativo -

1.795/1980, de 12 de diciembre, Ley General Tributaria, de 28 de di / ciembre de 1963, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Rentas del Capital, de 23 de diciembre de 1967, y demás disposiciones de aplicación.

CONSIDERANDO 1º: Que a este Tribunal Central compete, por razón de la materia y de la cuantía del asunto, del que ha conocido ya un Tribunal de esta jurisdicción, la resolución en segunda instancia de esta reclamación, como se desprende del nº 2, artº 1, en relación con el apartado a), nº 1, artº 44 y del nº 2, artº 9, todos ellos del Reglamento de Procedimiento de 1959 -de aplicación al presente caso por establecerlo así la disposición transitoria primera del Reglamento de 20 de agosto de 1981-, en relación también con el apartado i), artº 165, de la Ley General Tributaria; que el recurrente ha acreditado su personalidad y legitimación, así como la adecuada representación, y que la alzada ha sido promovida en plazo hábil, según preceptúan los arts. 35, 38 y 129, respectivamente, del citado Reglamento procesal de 1959, todos cuyos preceptos aquí citados coinciden con lo prevenido al efecto por los arts. 5, 11, 12, 15 y 37 del Real Decreto legislativo de 12 de diciembre de 1980.

CONSIDERANDO 2º: Que la única cuestión a resolver en el presente recurso de alzada se limita a determinar si en la liquidación que dió origen a los ingresos, cuya devolución se solicita, existe error que pueda servir de fundamento a la misma y en su caso, como consecuencia de la decisión que se adopte, si la petición fué deducida en tiempo y forma reglamentarios.

CONSIDERANDO 3º: Que la única cuestión examinada en la impugnación planteada por el contribuyente -determinación de si la subsanación del error padecido en las autoliquidaciones- liquidaciones presentadas,- fué instado o no en plazo -relegada en el tratamiento de la impugnación por el Tribunal Provincial- debe considerarse correctamente resuelta por la Administración, toda vez que dicha subsanación y consecuente devolución como ingreso indebido, de parte de las cantidades ingresadas por el propio contribuyente, fué instada transcurrido más de quince días desde la fecha

de presentación de las declaraciones e ingreso de las mismas, si bien ha deducido consecuencias desmedidas al no advertir que las liquidaciones impugnadas tenían carácter provisional y habían de ser objeto de comprobación, y en su caso de revisión administrativa, y que es el momento en que dicha revisión se practique y sea notificada en forma, al que hay que referir el inicio de los plazos para la impugnación que pueda promover el interesado.

CONSIDERANDO 4º: Que en efecto, el acto administrativo impugnado es mera liquidación practicada por el interesado, pendiente todavía de comprobación, y que en realidad la postulación del contribuyente de devolución de los ingresos, que a su juicio resultaron indebidos por el error cometido al practicarse la misma, había que entenderla referida a la petición de que se practicase la liquidación definitiva, teniendo en cuenta los datos aportados por el contribuyente y los que obtenga la propia Administración, al practicar la comprobación reglamentaria, de los que resultará o no la procedencia de rectificación y devolución de lo ingresado indebidamente, cuestiones todas que se desprenden del expediente y en cuyo conocimiento debe entrar este Tribunal de acuerdo con lo previsto en el artº 46 párrafo 1 y 2 d) de su Reglamento Procesal.

CONSIDERANDO 5º: Que el derecho del contribuyente a obtener una liquidación definitiva que rectifique los errores en que pueda haber incurrido al efectuar la autoliquidación y a que se le notifique en forma la que se practique, a fín de que pueda impugnarla en el caso de que entienda no se halla ajustada a Derecho deriva de los siguientes preceptos legales: a) El artº 101 de la Ley General Tributaria señala como uno de los procedimientos de iniciación de la gestión de los Tributos la propia declaración del sujeto pasivo; b) El artº 102-2 de la mis

na Ley establece que la presentación de la declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen; c) El artº 120-3 - de la misma Ley General Tributaria considera como provisionales las autoliquidaciones efectuadas por el contribuyente ya que en el párrafo 2-a - del mismo artº sólo se consideran definitivas las practicadas mediante - comprobación administrativa del hecho imponible o -párrafo 2-c)- las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que señalen la Ley de cada Tributo, sin perjuicio de la prescripción -interpretación confirmada por el Real Decreto de 16 de julio de 1976- y d) el artº 124-2 de la misma Ley dispone que "las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria".

CONSIDERANDO 6º: Que de la interpretación conjunta de las citadas disposiciones se desprende -y así lo han declarado las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1977 y 24 de junio de 1978- que las autoliquidaciones, de tan frecuente aplicación en nuestro sistema tributario no son sino una forma de colaboración con la Administración, en que el contribuyente autoliquida el Impuesto, pero no constituyen un propio acto administrativo susceptible de ser directamente recurrido, lo que desnaturalizaría su concepto, toda vez que sólo merecen tal calificación los actos de la Administración, pero no los de los particulares, ya que éstos, aunque ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que estos entrañan una declaración soberana de la Administración, - que en modo alguno puede transferirse al contribuyente, so pena de provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como los que afectan a los - principios de buena fé y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no - para la Administración, que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación y tantas otras de innecesaria enumeración que quedan obviadas sin más que considerar que las autoliquidaciones no alcanzan esa en

tidad de actos administrativos, sino que son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de comprobación para que se pueda ========== impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento, por lo que el Tribunal Supremo, en la segunda de las dos sentencias citadas, declara que "las autoliquidaciones presentadas ante la Administración no son susceptibles de recurso hasta que por la propia Administración se lleven a cabo las comprobaciones que corresponden a la facultad que le atribuyen los arts. 109 y 121 de la Ley General Tributaria de la que no se le puede privar, como ocurriría, si sin su intervención y eludiendo la acción de los órganos de gestión especificamente competentes, pudiera tener lugar una revisión en vía económico-administrativa prematura o anticipada, sin que ello implique indefensión para el contribuyente, al que han de ser notificados oportunamente los actos de comprobación inspectora y las liquidaciones definitivas susceptibles de los recursos en vía económica".

CONSIDERANDO 7º: Que, por otra parte, como declara tambien la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1978, "no puede desconocerse al contribuyente la posibilidad de ejercitar su iniciativa, a partir del momento mismo de presentación de su autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora, encaminada a promover la rectificación en su favor de la autoliquidación, en cuanto a los extremos que estime pertinentes, dirigiéndose a tal fín a la autoridad u organismo, a quien competa el conocimiento de la cuestión que plantea, según su naturaleza, ya sea con arreglo a los arts. 156 de la Ley General Tributaria y 6º del Reglamento de 29 de julio de 1924, para el supuesto específico de errores de hecho, materiales o aritméticos, o bien por el amplio cauce de la vía

de petición conforme a los arts. 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 38 de la de lo Contencioso-Administrativo, en el que podrá formular al igual que con motivo de los actos de comprobación, toda clase de pretensiones, incluso las fundadas en sus propios errores, en correlación con la facultad que a la Administración ofrecen los arts. 109 al 112 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 153 al 159 de la General Tributaria, para, en cualquier momento, poder de oficio declarar la nulidad de sus propios actos o su lesividad para el interés público, según los casos".

CONSIDERANDO 8º: En conclusión, que la solicitud de devolución de ingresos indebidos, formulada por el interesado, fundada en error padecido al practicar la autoliquidación del Impuesto sobre las Rentas del Capital, debió motivar el acuerdo de que, a la brevedad posible, se efectuase la comprobación administrativa del expediente y la consecuente liquidación definitiva, a la que debía seguir, de oficio, el acuerdo de devolución de ingresos indebidos, en caso de confirmarse la existencia de error —fuera éste de hecho o de derecho— y, en cualquier caso, la notificación del acuerdo, conforme dispone el artº. 124-2 de la Ley General Tributaria, a fín de que dentro del plazo correspondiente pudiera ejercitar el interesado las acciones que considerase procedentes; por cuyo motivo, sin perjuicio de la calificación de error de hecho o de derecho el padecido en las autoliquidaciones impugnadas, calificación intrascendente a los efectos de la presente reclamación, procede ordenar que se practique la comprobación administrativa de las declaraciones—liquidaciones a que la reclamación se refiere, se efectúen las liquidaciones definitivas que correspondan y se acuerde, si procede, la devolución de los ingresos indebidos solicitada; todo ello sin perjuicio del derecho del interesado a instar en cualquier momento, dentro del plazo de prescripción del Impuesto, la acción que le concede el artº 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo vigente, de 17 de julio de 1958 revisada por Ley de 2 de Diciembre de 1963, en petición de que se practiquen las repetidamente mencionadas liquidaciones definitivas y, transcurridos tres meses desde la fecha de ejercicio de dicho derecho, para denunciar la mora y ejercer las acciones procedentes por considerar como desestimada la petición.

CONSIDERANDO 9º: Que, el criterio expuesto es el mantenido por este Tribunal en sus Resoluciones de 18 de enero de 1979 y 28 de mayo de 1981, al resolver casos similares al de las presentes actuaciones.

EL TRIBUNAL EN PLENO, resolviendo el recurso de alzada interpuesto por [redacted]., contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Navarra de 6 de febrero de 1979 referente a devolución de ingreso indebido por Impuesto sobre las Rentas del Capital correspondiente a 1978 ACUERDA: 1º.- Estimar en parte dicho recurso y revocar el fallo recurrido. 2º.- Confirmar la extemporaneidad de la petición contenida en el Acuerdo recurrido, disponiendo, no obstante, que por el Delegado de Hacienda de Navarra, se ordene la comprobación administrativa y la liquidación definitiva de la autoliquidación formulada por la citada Empresa, referentes a dividendos exigibles desde 31 de marzo de 1978, por el referido concepto tributario, y 3º.- Que se efectúe la notificación reglamentaria de dicha liquidación, en la que deberá acordarse de oficio la devolución de ingresos indebidos, en caso de que se hubieran producido, al realizar el interesado el ingreso de la mencionada autoliquidación.

T.E.A.S.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

VOCALÍA OCTAVA - ADUANAS

P L E N O

ARANCELES

5.211-2/82 R.G. 01500

30/83 R.S.

En la villa de Madrid, a

de de mil novecientos ochenta y cuatro, en el recurso de alzada que pende de resolución en este Tribunal Económico Administrativo Central, en PLENO, interpuesto por y en su nombre y representación por el

, que señala como domicilio a efectos de notificaciones el número de esta Capital, contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Valencia de 30 de Junio de 1.982, recaído en su expediente 463-A/81, que desestimó la reclamación económico administrativa promovida contra la resolución del Delegado de Hacienda de la misma Capital de fecha 8 de Octubre de 1.981, la cual denegó la petición de que se le devolviera a la Sociedad ahora recurrente la suma de 16.470.479 pesetas que la firma interesada decía haber ingresado indebidamente en relación con las liquidaciones giradas por la Aduana de Valencia en las Declaraciones de Adeudo números 14.175 y 14.176/75; 598, 597, 100, 99, 1.660, 1.659, 3.597, 3.598.

4.943, 4.944, 7.287, 7.288, 9.319, 9.320, 10.439, 10.438, 10.440, 12.494, 12.496, 12.495, 12.498, 12.497, 13.755, 13.756, 13.757, 15.516, 15.517, 15.515, 14.787, 14.786, 14.788, 16.524, 16.545 y 16.525/76; 619, 620, 621, 3.520, 3.496, 4.357, 4.386, 4.356, 4.849, 4.850, 4.851, 4.852, 2.227, 2.226, 6.354, 6.385, 6.384, 6.355, 7.250, 7.251, 7.252, 8.595, 8.423, 8.594, 9.559, 9.200, 9.050, 10.204, 10.205, 10.675, 10.471, 10.395, 10.640, 10.595, 10.833, 11.009, 11.092, 11.229, 11.370, 11.115, 11.132, 11.371, 11.776, 12.097 y 12.406/77; 72, 1.289, 1.749, 1.750, 1.949, 2.159, 2.160, 3.344, 3.747, 3.997, 4.178, 4.418, 4.938, 5.067, 5.217, 5.741, 5.742, 6.165, 6.166, 6.422, 7.180, 7.179, 7.513, 7.749, 8.105, 7.858, 8.357, 8.450, 8.857, 9.269, 9.741, 9.871, 10.572, 10.586, 10.587, 10.588, 10.903, 11.024, 11.182, 10.904, 11.422 y 11.927/78; y 347, 348, 825, 931, 1.220, 1.785, 1.962, 1.961, 1.787, 2.034, 3.543, 3.596, 4.305, 4.817, 4.816, 5.096, 6.497, 6.910, 6.911, 7.001, 7.114, 7.172, 7.366, 7.282, 7.363, 7.446, 7.605, 7.604, 7.857, 8.115, 8.798, 9.017, 7.603, 7.850, 10.077, 10.347, 10.226, 10.413, 10.431, 10.637, 11.120, 11.485, 10.862 y 11.092/79;

RESULTANDO 1º: Que el

el día 23 de Julio de 1.980, presentó escrito de reclamación dirigido al Delegado de Hacienda de Valencia, para exponer que su representada, en lo sucesivo había efectuado una serie de importaciones de habas de soja a granel con las Declaraciones de Adeudo de la Aduana de Valencia que al respecto relacionaba, añadiendo que las li_

quidaciones del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores se habían practicado en todos los casos en función de una base imponible constituída por la suma del "valor en Aduana" de la mercancía importada y los Derechos arancelarios del 2'5 %; que la Aduana de Valencia había practicado con error dichas liquidaciones, pues al ser libre de Derechos la importación de la mercancía, no debía incrementarse cantidad alguna al "valor en Aduana" para configurar la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores; que entendiéndolo así, por escrito de 12 de Febrero de 1.980, había elevado consulta a la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, Órgano que resolvió con arreglo a su propio criterio en resolución de 11 de Marzo del mismo año, y que la misma cuestión había sido también examinada por la Junta Arbitral de Aduanas de Valencia en su fallo de 3 de Julio de 1.980, según / acreditaba con los correspondientes escritos que al efecto acompañaba; que, a su juicio, se había producido un ingreso indebido por importe de 16.470.479 pesetas, lo que significaba un enriquecimiento injusto para la Administración y el consiguiente perjuicio para el contribuyente, por lo que solicitaba, en nombre de su representada, que se tuviera por formalizada reclamación en orden a la devolución de la suma de 16.470.479 pesetas indebidamente ingresadas;

RESULTANDO 2º: Que requerido informe por el De_

legado de Hacienda de Valencia a emitir por la Oficina liquidadora, la Aduana de dicha Capital informa que había mantenido el criterio de que el Decreto de la Presidencia 2.033/73 había suspendido la aplicación de los Derechos de Arancel a la importación de habas de soja (partida 12.01.B.3), dejando subsistente como tipo de Arancel de normal aplicación el 2'5 % hasta entonces vigente y, por tanto, dicha tarifa del 2'5 % debía acumularse al "valor en Aduana" de la mercancía a los efectos de integrar la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, efectuándose todas las liquidaciones objeto de las actuaciones con arreglo a dicho criterio; que posteriormente este criterio fue revocado por la Junta Arbitral de Aduanas de Valencia en su fallo de 3 de Julio de 1.980, al establecer que el Decreto 2.033/73 modificó la Columna Única del Arancel de la partida 12.01.B.3 y declarar como Derecho de normal aplicación a las habas de soja, el de Libre, no procediendo acumulación arancelaria alguna al "valor en Aduana" para determinar la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores; que por lo expuesto se estimaba que la Aduana de Valencia había incurrido en error en la interpretación del Decreto 2.033/73 y al tratarse de un error de derecho el cometido en las liquidaciones objeto de las actuaciones, se informaba negativamente a la petición de devolución por haberse presentado ésta de forma extemporánea;

RESULTANDO 3º: Que el Delegado de Hacienda de Valen

cia, por resolución de 8 de Octubre de 1.981, dictó acuer_ do denegando la petición de que se le devolviera a [illegible] la suma de 16.470.479 pesetas, resolución que se fundamen_ ta en el informe avacuado por la Aduana de la misma Capi_ tal, contra cuyo acuerdo, el Procurador de los Tribunales [illegible] asistido de Letrado, en nom_ bre de [illegible] promovió reclamación económico administrati_ va ante el Tribunal Provincial de Valencia, el cual, des_ pués de instruir el expediente 463-A/81 con las alegacio_ nes que tuvo por conveniente deducir la Sociedad reclaman_ te en defensa de sus legítimos intereses, se reunió para ver y fallar el expediente de su razón, acordando en su fallo de 30 de Junio de 1.982, desestimar la reclamación promovida al efecto, ya que la petición cuestionada enca_ jaba en el supuesto de impugnación de una serie de liqui_ daciones firmes y consentidas en las que no era de apre_ ciar duplicidad de ingresos ni notorio error de hecho, por lo que, sin entrar en el fondo de la cuestión planteada, confirma la extemporaneidad de la petición de devolución como ingreso indebido; fallo que figura notificado al re_ clamante el día 10 de Noviembre de 1.982;

RESULTANDO 4º: Que el Letrado Don [illegible] en nombre de [illegible] mediante escrito presentado en este Tribunal Central en fecha 24 de Noviembre de 1.982, interpuso recurso de alzada ante este Órgano jurisdiccio_ nal contra el fallo del Tribunal Provincial a que ha que_

dado hecha la debida constancia en el anterior Resultando y en el que después de hacer referencia a los hechos producidos, formaliza el recurso en base a las alegaciones siguientes: que en el supuesto debatido no es de apreciar error de hecho o de derecho alguno, sino que nos encontramos ante un "ingreso ilegal" por ausencia de norma aplicable, por lo que resulta antijurídica la retención por la Administración de las sumas objeto de la pretendida devolución sin norma autorizadora, y que a tal "ingreso ilegal" debe aplicarse la teoría del "ingreso indebido", regulado en los Artículos 155.1 y 64 d) de la Ley General Tributaria y no por otras normas procedimentales, para concluir sosteniendo la procedencia de la devolución en tanto no haya prescrito la relación obligatoria, que la Ley fija en cinco años sin perjuicio del efecto interruptivo previsto en el Artículo 66 del mismo Texto legal; que con carácter subsidiario, para el improbable supuesto de que no se estimase por el Tribunal la comisión del ingreso ilegal "ab initio", el recurrente alega que el Tribunal de Instancia no se ha pronunciado sobre la obligada revisión de las liquidaciones provisionales convertidas en definitivas de forma tácita por el mero transcurso del tiempo, ni sobre el flagrante incumplimiento por parte de la Aduana de Valencia de acordar en actos administrativos las liquidaciones definitivas que ordena el Artículo 124 de la Ley General Tributaria, aunque no rectifiquen las liquidaciones provisionales, con notificación de todo ello al sujeto pasivo del tributo; y concluye el escrito de recurso con

la súplica, como petición principal, de que se declare el derecho que asiste a su representada a la devolución de la suma de 16.470.479 pesetas como cantidad indebidamente ingresada y, como petición subsidiaria, que se practiquen y notifiquen las liquidaciones definitivas correspondientes, bien para la impugnación de las liquidaciones definitivas tácitas, bien lo sea para cumplimentar el Artículo 124 de la Ley General Tributaria;

RESULTANDO 5º: Que el Vocal de la Sección 8ª de este Tribunal Central, como diligencia para mejor proveer de 6 de Marzo de 1.984, interesó del Inspector-Administrador de la Aduana de Valencia, informe sobre los extremos siguientes: 1º.- Si las liquidaciones primitivamente giradas por dicha Oficina lo fueron con carácter provisional o definitivo; y 2º.- Si en el primer supuesto, la Inspección las había o no comprobado, informando si se habían practicado nuevas liquidaciones definitivas con expresión, en su caso, de las fechas de notificación de estas últimas liquidaciones definitivas; y la citada Oficina provincial cumplimentó el servicio interesado en los términos siguientes: que todas las liquidaciones giradas al efecto eran provisionales y que las correspondientes a los años 1.979 y 1.980 habían sido elevadas a definitivas en el Acta número 14.500 de fecha 8 de Junio de 1.982, cuya fotocopia acompañaba, sin que existieran antecedentes de haber ele_

vado a definitivas las liquidaciones provisionales relativas a los años 1.975, 1.976, 1.977 y 1.978;

VISTOS: La Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1.963, el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas aprobado por Decreto 511/77, de 18 de Febrero, el Decreto 2.033/73, de 26 de Julio, la Orden del Ministerio de Comercio de 3 de Octubre de 1.973 y demás Disposiciones de carácter general de aplicación al caso debatido;

CONSIDERANDO 1º: Que este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer en segunda instancia del presente recurso de alzada, por razón de la materia y de la cuantía, y que el recurso que se estudia se ha interpuesto en tiempo hábil y legal forma, por persona con capacidad de obrar, legitimación para promoverlo y debidamente representada, todo ello de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 2, 9, 31, 32, 35, 38, 50, 129, 130, 131 y concordantes del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas de 20 de Agosto de 1.981;

CONSIDERANDO 2º: Que la Sociedad recurrente plantea dos cuestiones, subsidiarias entre sí, en la presente litis, a saber: la primera, si son o no revisables las liquidaciones provisionales que la Aduana de Valencia había girado por el concepto Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores en relación con una serie de importaciones de habas de

soja que había solicitado y realizado entre el 19 de Diciembre de 1.975 y el 5 de Diciembre de 1.979, pues mientras el fallo del Tribunal Provincial que ahora se impugna llega a una conclusión negativa en este planteamiento al devenir firmes y consentidas dichas liquidaciones provisionales por no haber sido impugnadas éstas en el plazo establecido en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, por el contrario el interesado postula la rectificación de las mismas y la devolución como ingreso indebido de las cantidades que se dice liquidadas por exceso; y la segunda, subsidiaria de la anterior, que se concrata en idéntico pedimento material, si bien la recurrente lo articula a través de la impugnación de las liquidaciones definitivas surgidas tácitamente por el mero transcurso del tiempo o de las liquidaciones definitivas expresas a practicar y notificar con arreglo al Artículo 124 de la Ley General Tributaria en relación con el hecho imponible del que traen su causa las liquidaciones provisionales;

CONSIDERANDO 3º: Que la Sociedad recurrente, en el período que media entre el 19 de Diciembre de 1.975 y el 5 de Diciembre de 1.979, realizó por la Aduana de Valencia una serie de importaciones de habas de soja de la partida arancelaria 12.01.8.3, girando la Oficina gestora, con carácter provisional, las correspondientes liquidaciones tributarias, que en todos los casos se practicaron de

la siguiente forma: Arancel.- Libre de Derechos en aplicación del Decreto 2.033/73; e Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.- El 5'5 % sobre una base liquidable constituída por la suma del "valor en Aduana" de la mercancía importada y de unos Derechos arancelarios calculados en función del tipo del 2'5 %;

CONSIDERANDO 4º: Que, posteriormente, el 23 de Julio de 1.980, la firma importadora dirige escrito de reclamación al Delegado de Hacienda de Valencia para instar la revisión de dichas liquidaciones provisionales, pues, a su juicio, las del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores se habían practicado erróneamente al configurar la Oficina liquidadora la base de las mismas en forma anómala en función de unos Derechos arancelarios del 2'5 %, siendo así que no procedía incrementar al "valor en Aduana" cantidad alguna por el concepto Derechos arancelarios después de que el Decreto 2.033/73 hubiera autorizado la importación de habas de soja con libertad de Derechos, pretendiendo se le devolviera, como ingreso indebido, lo abonado en exceso, a cuyo efecto justifica su pretensión en el criterio que había mantenido la Junta Arbitral de Aduanas de Valencia en su resolución de 3 de Julio de 1.980, la cual a su vez recogía el dictamen que había evacuado al respecto la Dirección General de Aduanas, según el cual el Decreto 2.033/73 había modificado la Columna Única del Arancel de la partida 12.01.5.3 (que hasta entonces tenía establecido el tipo impositivo del 2'5 %) y, por lo tanto, a partir

de su entrada en vigor no procedía incrementar cantidad alguna por Arancel al ser libre de Derechos la Columna Única de la comentada partida arancelaria;

CONSIDERANDO 5º: Que ni el Delegado de Hacienda de Valencia, a pesar de reconocer expresamente que la Oficina liquidadora había sufrido error al interpretar el Decreto 2.033/73, ni luego el Tribunal Económico Administrativo Provincial al desestimar la reclamación promovida contra la resolución dictada por aquél, acceden a que se lleve a efecto la pretendida revisión de las liquidaciones provisionales, por entender que al importador había planteado una cuestión típicamente de derecho en relación con unos actos administrativos (las liquidaciones provisionales) que eran firmes y consentidos al no haber sido impugnados en el improrrogable plazo procesal establecido en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, significando que la entidad recurrente vuelve a plantear en esta alzada, como primera y fundamental cuestión, la de si esas liquidaciones provisionales estaban o no incursas en error para postular en el primer caso la rectificación de las mismas y la devolución como ingreso indebido de lo liquidado por exceso a favor del Tesoro público;

CONSIDERANDO 6º: Que reconducida en los términos antes expuestos la primera de las cuestiones planteadas, es de advertir que la base del Impuesto de Compensación de

Gravámenes Interiores, tributo creado por el Artículo 211 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de Junio de 1.964, fue regulada por primera vez en el Artículo 6º del Decreto 2.169/64, de 9 de Julio, pero lo hacía de una forma un tanto problemática al definir dicha base como la suma del "valor en Aduana" de la mercancía importada y de los correspondientes Derechos de importación, surgiendo serias dudas sobre qué Derechos de importación eran los que había que adicionar al "valor en Aduana" a los efectos de integrar esa base, dudas que fueron disipadas primero por el Artículo 3º del Decreto-ley 13/75, de 17 de Noviembre, y luego por el Artículo 20 del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, aprobado por Decreto 511/77, de 18 de Febrero, normas ambas redactadas en idénticos términos al establecer que "La base imponible del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores resultará de adicionar los Derechos de importación al "valor en Aduana", tal como se define en el Convenio sobre el Valor en Aduana...Los Derechos de importación adicionables serán los de normal aplicación contenidos en la Columna Única del Arancel...", agregando en el siguiente párrafo que "No se tendrán en cuenta para determinar la base imponible las exenciones, bonificaciones, reducciones o suspensiones de los mencionados Derechos de importación que dejen subsistente la Columna Única del Arancel, cualquiera que sea la causa del excepcional tratamiento arancelario...";

CONSIDERANDO 7º: Que la partida arancelaría 12.01.8.3, posición por la que adeuda la mercancía importada, tenía establecido, en su Columna Única del Arancel, el tipo de gravamen del 2'5 % y que, posteriormente, el Decreto 2.033/73, de 26 de Julio, sobre regulación del mercado de habas, harinas y aceite de soja, estableció que el haba de soja podía importarse libremente sin devengar Derecho arancelario alguno, por lo que a los efectos de integrar la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores a su importación, a partir de la entrada en vigor del Decreto de la referencia, habrá de tomarse el tipo del 2'5 % (el tenido en cuenta en las liquidaciones provisionales) o bien, por el contrario, no deberá adicionarse al "valor en Aduana" cantidad alguna, según que el Decreto 2.033/73 haya suspendido o modificado la Columna Única de la partida 12.01 8.3, por así disponerlo los Artículos 3 del Decreto-ley 13/75 y 20 del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, cuestión que quedó totalmente resuelta al dictar el Ministerio de Comercio su Orden interpretativa de 10 de Octubre de 1.973 en cuyo Preámbulo se atribuye expresamente al Decreto 2.033/73 el carácter de norma modificativa del Arancel de Aduanas, por lo que, a partir de la entrada en vigor del Decreto que se estudia, la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores a la importación de habas de soja de la partida arancelaria 12.01.8.3 debe configurarse únicamente en función del

"valor en Aduana" sin incremento de cantidad alguna por el concepto Derechos de importación, como acertadamente sostuvo la Dirección General de Aduanas en su informe de 4 de Marzo de 1.980, y en contra de lo actuado por la Aduana de Valencia al practicar en su día las liquidaciones provisionales objeto de la pretendida revisión;

CONSIDERANDO 8º: Que, en su consecuencia, para descubrir que las liquidaciones provisionales giradas por la Aduana de Valencia estaban incursas en el error denunciado por la entidad recurrente, ha sido necesario acudir al examen detenido del alcance y naturaleza de las normas aplicables en la determinación de la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores a la importación de las mercancías clasificadas en la partida 12.01.B.3, lo que implica la doble consecuencia de que la cuestión que la reclamante planteó en su día deba calificarse como netamente jurídica, y que el error cometido por la Aduana de Valencia al practicar las liquidaciones provisionales objeto de la pretendida revisión, aunque evidente, sea de derecho, por lo que la impugnación de éstas para subsanar el error de que pudieran adolecer debió ser planteada por el importador dentro del improrrogable plazo de los quince días establecido en el Reglamento de Procedimiento y, al no hacerlo así, consintió que esas liquidaciones provisionales ganaran firmeza por el transcurso del tiempo, como acertadamente sostiene el Tribunal Provincial en su fallo ahora impugnado, sin que pueda admitirse la pretensión de la recurrente de que

se la devuelva lo liquidado erróneamente como un supuesto de devolución de un ingreso indebido del Artículo 155 de la Ley General Tributaria, pues como han declarado las Sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 17 de Mayo y 2 y 9 de Noviembre de 1.971, mientras no se desarrolle por vía de Reglamento el Artículo 155 de la Ley General Tributaria, a lo más a que pueda llegarse en la determinación de los supuestos de ingreso indebido, aparte de la duplicidad de pagos o el notorio error de hecho del Artículo 6 del Reglamento de 29 de Julio de 1.924, es a considerar como tales a los derivados de actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley y en materia concreta de la Renta de Aduanas, a los errores en la liquidación o en el pago y los Derechos mal exigidos por equivocaciones comprobadas en el aforo o en los documentos que acompañan a la Declaración de Adeudo; y es evidente que el supuesto ahora debatido no encaja en ninguno de los casos que la jurisprudencia admite como ingreso indebido;

CONSIDERANDO 9º: Que, en su virtud, debe confirmarse la resolución impugnada en orden a la declaración de firmeza de las liquidaciones provisionales, lo que conlleva a la desestimación del recurso en cuanto a la primera de las cuestiones planteadas y al obligado examen de la segunda que se postula con carácter subsidiario de la primera, es decir, que se practiquen las liquidaciones defi-

nitivas correspondientes y que las mismas subsanen el error cometido en las provisionales, bien sea como consecuencia de la impugnación de los actos tácitos surgidos por la elevación a definitivas de las liquidaciones provisionales en base al mero transcurso del plazo previsto en el Artículo 27 del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, bien lo sea en aplicación del Artículo 124.2 de la Ley General Tributaria al establecer que las liquidaciones definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales, deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en la forma reglamentaria;

CONSIDERANDO 10: Que según lo dispuesto en el Artículo 120-1 de la Ley General Tributaria "Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas" y añade el apartado 2º del mismo Artículo que "Tendrán la consideración de definitivas: a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional; ... y c) las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción"; y que en relación con el transcrito apartado 2 c) del referido Artículo de la Ley, el apartado 1 c) del Artículo 27 del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas antes aludido, establece que "Tendrán la consideración de (liquidaciones) definitivas: las provisionales que no hayan sido comprobadas dentro del plazo de cuatro años a partir del día del devengo",

cosa que en materia de la Renta de Aduanas a tenor de lo dispuesto en el Artículo 2º de la Disposición Preliminar Primera del Arancel, se produce con la solicitud de importación formulada en forma reglamentaria ante la Administración de Aduanas;

CONSIDERANDO 11: Que, por otra parte, según el Artículo 165 de la Ley General Tributaria "Son reclamables en vía económico administrativa los siguientes actos de gestión tributaria: a) las liquidaciones provisionales o definitivas con o sin sanción", precepto éste que concreta y particulariza aún más el contenido del Artículo 41 del Reglamento procesal de 1.981, a tenor del cual es admisible la reclamación económico administrativa contra los actos "que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación" en relación con cualquiera de las materias a que se refiere su Artículo 2º;

CONSIDERANDO 12: Que, en el caso cuestionado, como quedó oportunamente señalado, se trata de una serie de importaciones solicitadas y efectuadas por el recurrente entre el 19 de Diciembre de 1.975 y el 5 de Diciembre de 1.979, en relación con las cuales la Aduana de Valencia había girado, con carácter provisional, las liquidaciones del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores que tuvo por conveniente y que tales liquidaciones no fueron comprobadas por los Servicios inspectores en el plazo de

los cuatro años siguientes al devengo del tributo (la solicitud del despacho) con arreglo a lo establecido en el Artículo 27.1.c) del Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, salvo las del año 1.979 que fueron comprobadas en el Acta instruída en el folio 14.500 según figura recogido en el Resultando 5º, por lo que conforme a ese precepto del Texto Refundido, dichas liquidaciones provisionales, salvo las de 1.979, se habían elevado a definitivas tácitamente, a los cuatro años de sus respectivos devengos, por el mero transcurso del tiempo, postulando la entidad recurrente bien sea la revisión de esos actos tácitos que se iban produciendo, por medio de su escrito de reclamación presentado en la Delegación de Hacienda de Valencia el día 23 de Julio de 1.980, a fin de que se practicasen nuevas liquidaciones definitivas que subsanaran el evidente error de que adolecían las provisionales, o bien instando la práctica expresa de nueves liquidaciones definitivas a realizar por la Aduana de Valencia en virtud de lo establecido en el Artículo 124.2 de la Ley General Tributaria;

CONSIDERANDO 13: Que el Pleno de este Tribunal Central, en su resolución de 24 de Febrero de 1.983 recaída en su expediente 481-2/82 R.G., declarado de interés general, y posteriormente en su acuerdo de 3 de Noviembre de 1.983 dictado en los expedientes acumulados 355-2/83 y 643-2/83 R.G., ha sostenido la tesis de que la ausencia de un acto administrativo

expreso generador de una liquidación definitiva y la falta de impugnación en plazo hábil de la liquidación provisional de la que deriva aquélla, no enerva el ejercicio de impugnar la liquidación definitiva que pueda surgir tácitamente por el mero transcurso del tiempo, pues el Artículo 165 de la Ley General Tributaria establece con carácter general que son impugnables tanto las liquidaciones provisionales como las definitivas y formula este principio sin hacer distinción alguna entre liquidaciones definitivas expresas o tácitas, nacidas estas últimas por la pasividad de la Administración al no efectuar la comprobación de las provisionales en el plazo reglamentariamente establecido, pues la tesis contraria, autorizando únicamente la impugnación de los actos expresos, sería tanto como reducir el alcance de la Ley en interpretación restrictiva de las normas fiscales, que además de ser contraria al Ordenamiento jurídico perjudicaría los legítimos intereses y derechos de los contribuyentes;

CONSIDERANDO 14: Que, por otra parte, la falta de impugnación o la impugnación fuera de plazo de las liquidaciones provisionales, tampoco desvirtúa la conclusión a que ha llegado este Tribunal en sus acuerdos,ya citados, en orden a que se puedan revisar las liquidaciones definitivas tanto si surgen de actos expresos como de actos tácitos, pues si bien es cierto que la no utilización en plazo de la

vía aconómico administrativa debe interpretarse como una modalidad de consentimiento que, administrativamente, tiene idénticos efectos a la manifestación expresa en orden a la firmeza o eficacia de la resolución del acto que se impugne, no es menos cierto que tal acto de conformidad lo es a algo, una liquidación, realizado por la Administración y admitido por el interesado con un mero carácter provisional, a expensas de lo que en definitiva en su día pudiera acordar la Administración financiera una vez comprobados los elementos y circunstancias determinantes del hecho imponible y su valoración jurídico-fiscal; y si, como este Tribunal ha sostenido en su acuerdo de 11 de Enero de 1.983, tal condición de provisionalidad lo es a todos los efectos y conlleva, como consecuencia lógica, la posibilidad de que los interesados puedan postular o plantear en vía de gestión toda clase de rectificaciones de las liquidaciones provisionales con ocasión de las definitivas aún cuando no hubiesen impugnado aquéllas, rectificaciones que, por otra parte, de no aceptarse por la Administración, podrían de nuevo plantearse en la vía económico administrativa si el interesado reclamase contra el acto expreso de la liquidación definitiva, no parece justo, y sería discriminatorio, negar esta posibilidad de revisión en dicha vía jurisdiccional por el simple hecho, al que son ajenos los contribuyentes, de que la Administración no realizase o notificase al interesado los actos de comprobación, dejando por el solo transcurso del tiempo deviniesen las liquidaciones provisionales en

definitivas de forma tácita;

CONSIDERANDO 15: Que, en su consecuencia, siendo revisables los actos tácitos de conversión de las liquidaciones provisionales en definitivas y habiendo impugnado el interesado, el día 23 de Julio de 1.980, las liquidaciones definitivas que se fueran produciendo por el mero transcurso del plazo de cuatro años contado a partir de la solicitud de importación o devengo del tributo, procede acoger como legítima la pretensión sustentada en el recurso en orden a la práctica de nuevas liquidaciones definitivas por el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, si bien limitando parcialmente la estimación del recurso a aquellos despachos de importación cuyos respectivos devengos del Impuesto se habían producido entre el 6 de Julio de 1.976 y el 23 de Julio de 1.980, o sea, los comprendidos en los cuatro años anteriores al escrito de reclamación con inclusión de los quince días hábiles habilitados procesalmente para promover ésta, y, por tanto, con exclusión de los producidos con anterioridad a la mencionada fecha del 6 de Julio de 1.976, pues las liquidaciones definitivas surgidas tácitamente de estos últimos despachos habían ganado firmeza al no haberlos impugnado en el plazo procesal habilitado a estos efectos por el Artículo 92 del vigente Reglamento de Procedimiento, por lo que es de concluir la segunda cuestión planteada en el recurso, disponiendo que por la Adua_

ma de Valencia se giren nuevas liquidaciones definitivas por el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores en función de una base liquidable constituída por el "valor en Aduana" de las mercancías importadas sin incremento alguno por el concepto de Derechos de importación, sin que esta declaración alcance en ningún caso a las importaciones que A había solicitado y realizado en el año 1.979, al haber mediado la consiguiente comprobación inspectora en el Acta instruída en el folio 14.500 según se recoge en el Resultando 5º, ni tampoco a las importaciones cuyos respectivos devengos tuvieron lugar con anterioridad al 6 de Julio de 1.976;

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en PLENO, como resolución del recurso de alzada interpuesto por contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Valencia de fecha 30 de Junio de 1.982, recaído en su expediente 463-A/81, ACUERDA: PRIMERO.- Desestimar en parte el recurso, declarando la firmeza de las liquidaciones provisionales objeto de la pretendida revisión; SEGUNDO.- Estimarlo, asimismo en parte, en lo que concierne a la procedencia de que por la Aduana de Valencia se practiquen liquidaciones definitivas del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores sobre la base liquidable constituída por el "valor en Aduana" sin incremento alguno por Derechos de impor-

tación en relación con las importaciones solicitadas entre el 6 de Julio de 1.976 y el 31 de Diciembre de 1.978; y TERCERO:- Desestimar dicho recurso en lo que concierne a las solicitudes de importación efectuadas entre el 19 de Diciembre de 1.975 y el 5 de Julio de 1.976, por haber ganado firmeza las respectivas liquidaciones definitivas surgidas tácitamente, y las correspondientes al ejercicio 1.979 por haber sido objeto éstas de comprobación inspectora en el Acta instruída en el folio 14.500.